KAROLINE MARCHIORI DE ASSIS

SEGURANÇA JURÍDICA DOS BENEFÍCIOS FISCAIS

RECHTSSICHERHEIT DER STEUERVERGÜNSTIGUNGEN

LEGAL CERTAINTY OF TAX BENEFITS

TESE DE DOUTORADO

ORIENTADORES: PROFESSOR ASSOCIADO DR. HELENO TAVEIRA TORRES E
PROFESSOR DR. JOACHIM ENGLISCH

FACULDADE DE DIREITO DA UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
RECHTSWISSENSCHAFTLICHE FAKULTÄT DER WESTFÄLISCHE WILHELMS-
UNIVERSITÄT MÜNSTER

SÃO PAULO

2013

KAROLINE MARCHIORI DE ASSIS

SEGURANÇA JURÍDICA DOS BENEFÍCIOS FISCAIS

RECHTSSICHERHEIT DER STEUERVERGÜNSTIGUNGEN

LEGAL CERTAINTY OF TAX BENEFITS

TESE DE DOUTORADO

ORIENTADORES: PROFESSOR ASSOCIADO DR. HELENO TAVEIRA TORRES E
PROFESSOR DR. JOACHIM ENGLISCH

Trabalho apresentado para obtenção do
Título de Doutor (dupla titulação), no
âmbito do Convênio Acadêmico
Internacional para Co-orientação de Tese de
Doutorado celebrado pela Faculdade de
Direito da Universidade de São Paulo e pela
Rechtswissenschaftliche Fakultät der
Westfälische Wilhelms-Universität Münster

FACULDADE DE DIREITO DA UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
RECHTSWISSENSCHAFTLICHE FAKULTÄT DER WESTFÄLISCHE WILHELMS-
UNIVERSITÄT MÜNSTER

SÃO PAULO

2013

KAROLINE MARCHIORI DE ASSIS

SEGURANÇA JURÍDICA DOS BENEFÍCIOS FISCAIS

RECHTSSICHERHEIT DER STEUERVERGÜNSTIGUNGEN

LEGAL CERTAINTY OF TAX BENEFITS

TESE DE DOUTORADO

ORIENTADORES: PROFESSOR ASSOCIADO DR. HELENO TAVEIRA TORRES E
PROFESSOR DR. JOACHIM ENGLISCH

Trabalho apresentado para obtenção do
Título de Doutor (dupla titulação), no
âmbito do Convênio Acadêmico
Internacional para Co-orientação de Tese de
Doutorado celebrado pela Faculdade de
Direito da Universidade de São Paulo e pela
Rechtswissenschaftliche Fakultät der
Westfälische Wilhelms-Universität Münster

São Paulo, ____ de _____ de 2013.

Banca Examinadora:

A

meus pais, Nelson (*in memoriam*) e Helena,
cujos ensinamentos me guiaram em cada
passo desta pesquisa e em cada linha desta
tese.

A

Tiago, meu companheiro, sempre.

AGRADECIMENTOS

O desenvolvimento de uma tese de doutorado só é possível devido às contribuições das mais diversas ordens, recebidas de muitas pessoas às quais sou imensamente grata. Como seria impossível listar todos aqueles que, de forma mais direta ou indireta, contribuíram para que esse projeto chegasse ao seu fim, farei menção a algumas pessoas que participaram de forma mais direta dessa jornada chamada “doutorado”.

Agradeço imensamente meu orientador, o Professor Heleno Taveira Torres. Desde meus primeiros passos no Direito Tributário, quando fui sua aluna no quarto ano do Curso de Graduação da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, o Professor Heleno Torres não apenas me apoiou, nunca poupando bons conselhos, como me incentivou a tomar importantes decisões para meu desenvolvimento acadêmico-profissional. Posso aqui afirmar, sem medo de errar, que o Professor Heleno foi o meu norte na decisão de trilhar os rumos do Direito Tributário.

Também sou profundamente grata ao meu orientador na Faculdade de Direito da Universidade de Münster – Alemanha, Professor Joachim Englisch. Agradeço a cordial acolhida em Münster e os inestimáveis conselhos relativos à estruturação da presente tese. Sou ainda imensamente grata a todo o esforço e dedicação empreendidos pelo Professor Joachim Englisch para o desenvolvimento deste trabalho no âmbito do Convênio Internacional, com vistas à dupla titulação.

Não posso deixar de agradecer ainda a todos aqueles que colaboraram no sentido de tornar o “Convênio Acadêmico Internacional para Co-orientação de Tese de Doutorado” uma realidade. Agradeço imensamente aos funcionários e professores da FDUSP e da Faculdade de Direito da Universidade de Münster que laboraram nesse sentido. Gostaria de agradecer especialmente ao Professor Fernando Dias Menezes de Almeida por todo o empenho na consecução deste convênio.

Não posso deixar de agradecer, ainda, a inestimável contribuição do Professor Gilberto Bercovici e do Professor José Maria Arruda de Andrade, membros, juntamente com meu orientador, da Banca de Qualificação. Agradeço a ambos as valiosas “dicas” e as

preciosas críticas feitas ao trabalho que se encontrava em andamento. Também faço um agradecimento a todos Professores do Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário da FDUSP pelas importantes e imprescindíveis lições que permitiram adentrar os meandros do complexo Direito Tributário.

Devo agradecer, ainda, aos funcionários do Instituto de Direito Tributário da Faculdade de Direito da Universidade de Münster que tão bem me receberam e me ajudaram para que eu pudesse realizar a pesquisa no âmbito daquela Universidade de maneira tranqüila e produtiva.

Também sou imensamente grata aos colegas doutorandos de Münster, que tão generosamente me acolheram naquela cidade hospitaleira e que de maneira muito especial ajudaram-me a superar as dificuldades acadêmicas, além de proporcionar momentos de descontração que minimizaram as saudades do Brasil. Quero registrar ainda, meu eterno e sincero agradecimento ao casal Andreas e Elena, que me proporcionou em Münster a extensão de minha família no Brasil, socorrendo-me nas questões práticas do dia-a-dia, além da grande amizade que ficará eternamente.

Também agradeço à CAPES (Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior) e ao DAAD (Deutscher Akademischer Austausch Dienst) pelo apoio financeiro durante meu período em Münster.

Também sou profundamente grata a toda minha família e a meus queridos amigos (capixabas, paulistas, baianos, etc), que sempre me apoiaram e estiveram ao meu lado, mesmo nos longos períodos que estive ausente durante a elaboração desta tese.

Por último, um agradecimento infinito ao Tiago, à minha mãe, Helena, e ao meu pai, Nelson, que apesar da ausência física, esteve sempre presente ao longo de minha trajetória, dando-me força nos momentos de dificuldades, com suas lições de sabedoria que estão registradas em meus pensamentos. A vocês, dedico esta tese.

RESUMO

O princípio da segurança jurídica, que, no âmbito do Estado Democrático de Direito, deve ser compreendido formal e materialmente, postula a efetividade do ordenamento jurídico e, especialmente, dos direitos fundamentais. Assim, a segurança jurídica dos benefícios fiscais exige que estes sejam concedidos e extintos em plena compatibilidade com o ordenamento jurídico brasileiro, o que requer o respeito aos direitos fundamentais. A concessão dos benefícios fiscais deve observar, sobretudo, a legalidade e deve justificar-se em face dos direitos de liberdade e da igualdade. As limitações advindas de tratados internacionais também devem ser observadas. A segurança jurídica quando da extinção de benefícios fiscais requer não apenas a observância da não surpresa e da irretroatividade e a proteção ao direito adquirido, como também o respeito aos direitos fundamentais atingidos. Logo, caso a extinção de benefícios fiscais represente intervenção no âmbito de proteção de direitos fundamentais, esta deve ser justificada. Caso essa intervenção não ocorra, deve ser observado apenas o princípio da proteção da confiança *stricto sensu*.

Palavras-chave: Benefícios Fiscais. Segurança Jurídica. Proteção da Confiança. Direitos Fundamentais. Proporcionalidade. Subsídios.

ZUSAMMENFASSUNG

Das Rechtssicherheitsprinzip, das im Rahmen des demokratischen Rechtsstaats formell und materiell verstanden werden muss, postuliert die Wirksamkeit der Rechtsordnung, insbesondere der Grundrechte. Die Rechtssicherheit der Steuervergünstigungen verlangt, dass diese in Vereinbarkeit mit der brasilianischen Rechtsordnung gewährt und abgeschafft werden, was insbesondere die Beachtung der Grundrechte erfordert. Die Gewährung von Steuervergünstigungen hat vor allem die das Legalitätsprinzip zu beachten und muss vor den Freiheitsrechte und vor der Gleichheit gerechtfertigt werden. Auch sind die sich aus internationalen Abkommen ergebenden Beschränkungen zu beachten. Die Rechtssicherheit bei der Aufhebung der Steuervergünstigungen verlangt nicht nur die Beachtung des Überraschungsverbots und Rückwirkungsverbots sowie den Schutz erworbenen Rechts, sondern auch die Einhaltung der betroffenen Grundrechte. Falls die Aufhebung der Steuervergünstigungen einen Eingriff in den Schutzbereich von Grundrechten darstellt, muss dieser Eingriff gerechtfertigt werden. Falls kein Eingriff vorliegt, ist nur das Vertrauensschutzprinzip *stricto sensu* zu beachten.

Schlüsselwörter: Steuervergünstigungen. Rechtssicherheit. Vertrauensschutz. Grundrechte. Verhältnismäßigkeit. Subventionen.

ABSTRACT

The principle of legal certainty, which under the Democratic Rule of law must be formally and materially understood, postulates the effectiveness of the legal system, and especially, of fundamental rights. Thus, the legal certainty of tax benefits demands these measures to be granted and suppressed in full compatibility with the Brazilian legal system, which requires respect for fundamental rights. The concession of tax benefits must observe, above all, the legality and must be justified before rights of freedom and equality. Limitations arising from international treaties must also be observed. The legal certainty on the suppression of tax benefits requires not only the observance of non-surprise and irretroactivity and the protection of acquired rights, but also the respect for the affected fundamental rights. Hence, if the suppression of tax benefits represents intervention in the protected area of fundamental rights, this intervention must be justified, what demands the control of proportionality. If this intervention does not occur, just the principle of protection of legitimate expectations *strict sensu* must be observed.

Keywords: Tax Benefits. Legal Certainty. Protection of Legitimate Expectations. Fundamental Rights. Proportionality. Subsidies.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	16
1. A Insegurança Jurídica e a Relevância da Segurança Jurídica dos Benefícios Fiscais	16
2. Delimitação do Objeto	22
3. Plano de Trabalho	25
CAPÍTULO 1 – O PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA.....	28
1. Segurança Jurídica no Estado Democrático de Direito	28
1.1. Segurança <i>do</i> Direito no Âmbito do Estado Democrático de Direito.....	31
2. Segurança Jurídica no Ordenamento Jurídico Brasileiro: Fundamentação e Natureza	38
2.1. Fundamentação	38
2.2. O Caráter Normativo da Segurança Jurídica	40
3. Segurança Jurídica Material: Expressões do seu Conteúdo.....	45
3.1. Certeza	52
3.2. Continuidade	60
3.3. Proteção da Confiança	66
3.3.1. Origens e Fundamentação.....	66
3.3.2. Relação entre Proteção da Confiança e Segurança Jurídica	74
3.3.3. Princípio da Proteção da Confiança <i>Stricto Sensu</i>	80
4. Eficácia da Segurança Jurídica no Âmbito do Direito Tributário	84
4.1. Princípios Derivados e Regras	84
4.2. Segurança Jurídica e a Proteção do Conteúdo Essencial de Direitos Fundamentais	88
5. Segurança Jurídica dos Benefícios Fiscais no Estado Democrático de Direito: Hipótese de Trabalho	92
CAPÍTULO 2 - FENOMENOLOGIA DOS BENEFÍCIOS FISCAIS.....	94
1. Finalidade das normas tributárias	94

1.1. Normas de Finalidade Fiscal.....	97
1.2. Normas de Finalidade Extrafiscal.....	98
1.3. Rejeição à Individualização das Normas Simplificadoras.....	106
1.4. Relevância da Identificação de Finalidades.....	108
2. Da Suposta Insuficiência da Análise Baseada na Finalidade Normativa	110
3. Benefícios Fiscais: Definição	117
3.1. Campo Material: Direito Tributário.....	118
3.1.1. Benefícios Fiscais <i>versus</i> Subvenções Diretas	119
3.2. Finalidades dos Benefícios Fiscais	122
3.2.1. Finalidade Indutora	123
3.2.2. Finalidade Redistributiva.....	126
3.2.3. Esclarecimento Terminológico	128
3.3. Concessão de Vantagem	132
3.3.1. Excepcionalidade da Vantagem.....	132
3.3.2. Caracterização da Vantagem	138
3.4. Síntese: Definição Proposta	139
4. Diferenciações Necessárias.....	140
4.1. Benefícios Fiscais e Isenções.....	140
4.2. Benefícios Fiscais e Imunidades.....	144
4.3. Benefícios Fiscais e Não Incidência	145
CAPÍTULO 3 - SEGURANÇA JURÍDICA NA CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS	
FISCAIS: EXIGÊNCIAS CONSTITUCIONAIS	147
1. Determinações Constitucionais: Peculiaridades na Concessão de Benefícios Fiscais e Vinculação dos Três Poderes	147
2. Legalidade.....	153
2.1. Benefícios Fiscais Dependentes de Reconhecimento Administrativo.....	156
2.2. Benefícios Fiscais que Independem de Previsão em Lei Formal	161
3. Direitos de Liberdade.....	163

3.1. Intervenção em Direitos de Liberdade.....	164
3.1.1. Pressupostos Teóricos.....	164
3.1.2. Caracterização da Intervenção	173
3.2. Intervenção Indireta em Direitos de Liberdade por Meio de Normas Veiculadoras de Benefícios Fiscais	175
3.2.1. Intervenção em Direitos de Liberdade de Beneficiários.....	176
3.2.2. Intervenção em Direitos de Liberdade de Não Beneficiários	181
3.2.2.1. Benefícios Fiscais e Intervenção na Livre Concorrência.....	183
3.3. Justificação da Intervenção em Direitos de Liberdade: Regra da Proporcionalidade	187
3.3.1. Legitimidade da Finalidade	190
3.3.1.1. Benefícios Fiscais e a Redução de Desigualdades Regionais.....	191
3.3.2. Os “Testes” de Proporcionalidade	194
4. Capacidade Contributiva.....	198
4.1. Considerações Introdutórias	198
4.2. Capacidade Contributiva como Princípio Autônomo no Ordenamento Jurídico Brasileiro.....	202
5. Igualdade.....	209
5.1. Dogmática do Princípio da Igualdade e a Concessão de Benefícios Fiscais	210
5.1.1. Capacidade Contributiva: Referencial de Igualdade	219
5.1.1.1. Capacidade contributiva como critério de diferenciação.....	221
5.1.1.2. O princípio da capacidade contributiva como parâmetro fundamental de comparação	223
5.1.1.3. A Interconexão entre a Capacidade Contributiva e a Igualdade no Direito Brasileiro.....	225
5.1.2. Justificação do Tratamento Diferenciado Relativamente à Capacidade Contributiva	229
5.1.2.1. Legitimidade da Finalidade Perseguida	233

5.1.2.2. Legitimidade do Critério de Diferenciação	234
5.1.2.3. Teste da Proporcionalidade.....	239
CAPÍTULO 4 - SEGURANÇA JURÍDICA NA CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS	
FISCAIS: LIMITAÇÕES DECORRENTES DE TRATADOS INTERNACIONAIS	244
1. Tratados Internacionais em Matéria Tributária e a Segurança Jurídica dos Benefícios Fiscais	244
1.1. Tratados Internacionais e a Soberania Tributária: Limitações ao Poder de Tributar e a Segurança Jurídica.....	244
1.2. Tratados Internacionais e a Concessão de Benefícios Fiscais	248
2. Benefícios Fiscais e a Disciplina Multilateral do Comércio de Bens.....	251
2.1. O Princípio da Não-Discriminação Tributária.....	253
2.2. A Disciplina dos Subsídios	256
2.2.1. Subsídios no ASMC.....	258
2.2.1.1. Definição e Classificações	258
2.2.1.2. Subsídios Tributários e Benefícios Fiscais	264
2.2.1.2.1. Renúncia de Receita Tributária Devida	265
2.2.1.2.2. Vantagem	273
2.2.1.2.3. Subsídios Tributários Proibidos.....	276
2.2.1.3. Subsídios Tributários Acionáveis	278
2.2.2. Subsídios no AsA.....	283
2.2.2.1. Subsídios à Exportação	283
2.2.2.2. Subsídios Domésticos	289
3. Benefícios Fiscais e Tratados para Evitar a Dupla Tributação Internacional.....	293
3.1. Limitações à Competência Tributária.....	293
3.2. Método da Imputação e a Limitação à Concessão de Benefícios Fiscais.....	296
3.2.1. Demonstração da Inibição dos Efeitos de Benefícios Fiscais Decorrentes da Adoção do Método da Imputação	299

3.2.2. Limitação à Concessão de Benefícios Fiscais Decorrente da Adoção do Método da Imputação: Fundamentação e Variáveis a Serem Consideradas	307
CAPÍTULO 5 - SEGURANÇA JURÍDICA NA EXTINÇÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS	
.....	317
1. Esclarecimento Terminológico e Delimitação do Objeto de Estudo.....	317
2. Razões para a Extinção de Benefícios Fiscais	319
2.1. Extinção Obrigatória de Benefícios Fiscais.....	319
2.1.1. Inconstitucionalidade Formal	319
2.1.2. Inconstitucionalidade Material	320
2.1.2.1. Inconstitucionalidade em Decorrência da Desproporcionalidade	322
2.1.3. Violação de Tratados Internacionais e Ilegalidade	330
2.2. Extinção Não Obrigatória de Benefícios Fiscais	331
3. Segurança Jurídica e Temporalidade: Normas Constitucionais Específicas	332
3.1. Não Supresa	333
3.2. Irretroatividade.....	337
3.3. Proteção do Direito Adquiridos	341
3.3.1. Direitos Adquiridos em Matéria Tributária	341
3.3.1.1. Benefícios Fiscais Condicionados e Temporários	346
3.3.1.2. Direitos Adquiridos Decorrentes de Benefícios Fiscais: Disciplina Aplicável.....	355
3.3.1.3. Limitações da Proteção Decorrente dos Direitos Adquiridos.....	359
3.3.1.3.1. Empecilhos à Aplicação da Teoria dos Direitos Adquiridos à Matéria Relativa a Benefícios Fiscais.....	360
3.3.1.3.2. Limitações Inerentes à Classificação “Benefícios Fiscais Condicionados e Temporários”	365
4. Extinção de Benefícios Fiscais no Direito Alemão	370
4.1. Solução Adotada pelo Tribunal Constitucional Alemão (<i>Bundesverfassungsgericht</i>).....	371

4.2. O Debate Relativo à Intensidade da Proteção da Confiança do Contribuinte em Normas de Finalidade Extrafiscal	378
4.3. Contribuição à Segurança Jurídica dos Benefícios Fiscais no Ordenamento Jurídico Brasileiro	384
5. Segurança Jurídica Material: Proteção de Direitos Fundamentais na Extinção de Benefícios Fiscais	391
5.1. Insuficiência da Análise Baseada na Segurança Jurídica Formal	391
5.2. Benefícios Fiscais e o Direito de Propriedade	397
5.2.1. Breves Considerações Acerca do Embate entre Direito de Propriedade e Tributação	397
5.2.2. Da Impossibilidade de Caracterizar Benefícios Fiscais como Propriedade Passível de Proteção	402
5.2.3. A Proteção da Propriedade “Investida”	408
5.3. Benefícios Fiscais e Outros Direitos de Liberdade	417
5.4. Benefícios Fiscais e a Igualdade	420
5.5. Necessária Justificação da Extinção de Benefícios Fiscais que Caracteriza Intervenção em Direitos Fundamentais	421
5.5.1. Extinção Obrigatória de Benefícios Fiscais	429
5.5.1.1. Efeitos da Declaração de Inconstitucionalidade de Benefícios Concedidos no Âmbito da “Guerra Fiscal”: Ausência de Peculiaridades	438
5.5.2. Extinção Não Obrigatória de Benefícios Fiscais	440
6. Proteção da Confiança <i>Stricto Sensu</i> : Aplicação Isolada	442
SÍNTESE CONCLUSIVA	449
ZUSAMMENFASSUNG DER ERGEBNISSE	473
CONCLUSIVE SYNTHESIS	499
REFERÊNCIAS	522

INTRODUÇÃO

1. A Insegurança Jurídica e a Relevância da Segurança Jurídica dos Benefícios Fiscais

Tem-se como objetivo deste trabalho o estudo da “Segurança Jurídica dos Benefícios Fiscais”. Portanto, em última instância, busca-se, por meio deste trabalho, a delimitação de “benefícios fiscais seguros” no direito brasileiro. Desse modo, pretende-se investigar as exigências decorrentes do ordenamento jurídico brasileiro para que benefícios fiscais possam ser reputados “seguros”. Note-se, portanto, que não se tem por objetivo, aqui, o desenvolvimento de um amplo estudo sobre o princípio da segurança jurídica no âmbito do ordenamento jurídico brasileiro, mas, sim, a delimitação da “segurança jurídica dos benefícios fiscais” no âmbito do ordenamento jurídico brasileiro.

Pode-se afirmar, de forma direta, que esse estudo se justifica ante a marcante “insegurança jurídica dos benefícios fiscais” que tem lugar no direito brasileiro, a qual, todavia, não destoa da permanente insegurança jurídica em matéria tributária de forma amplamente considerada, lembrando-se, com Heleno Torres¹, que, em matéria tributária, vive-se em um “estado de exceção permanente”². Esse “estado de exceção” potencializa-se relativamente a benefícios fiscais, haja vista o caráter excepcional dessas medidas, o que traz dificuldades extras à realização da segurança jurídica quando de sua concessão e implica uma frequente modificação normativa.

As causas da insegurança jurídica são múltiplas. Johanna Hey³ arrola como fatores de insegurança jurídica em matéria tributária a complexidade e a “complicação”

¹ *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 24.

² “A normalidade é o ‘estado de segurança’ ou o ‘estado de confiança’. Quando um ou outro suporta alguma quebra de certeza ou de atuações nas dobras da Constituição, justificadas apenas por decisão da Autoridade Administrativa, e, conforme o caso, até mesmo pelo Estado-Juiz, mas sem que se configure estabilidade e segurança jurídica, confirmam-se prevalecentes o ‘estado de insegurança’, o estado da ‘quebra de confiança’, o ‘estado de exceção permanente’, portanto, instalados no Sistema Tributário” (TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 24).

³ *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2002, p. 63.

(*Kompliziertheit*)⁴, a falta de transparência, a ausência de clareza jurídica, a ausência de segurança de regras e de sistematicidade, a indeterminação, a imprevisibilidade, a instabilidade, a continuidade deficiente, a morosidade, entre outros.

Nesse sentido, importa fazer referência à sistematização das causas de insegurança jurídica em matéria tributária feita por Gerd Rose⁵, levando em consideração causas relacionadas à Administração Tributária, ao Poder Legislativo e ao Poder Judiciário, e enfatizando, portanto, a multiplicidade de fontes de insegurança jurídica no direito tributário. Interessante observar que as considerações de Rose foram feitas ainda na década de 1970 e com base em exemplos verificados no âmbito do ordenamento jurídico da República Federal da Alemanha. Não obstante, essas lições jogam luzes sobre a problemática da segurança jurídica em matéria tributária no âmbito do ordenamento jurídico brasileiro, haja vista que as causas da insegurança jurídica hoje verificadas⁶ guardam estreita relação com aquelas identificadas por Rose.

Assim, no âmbito da Administração tributária, Gerd Rose⁷ aponta como principais causas da insegurança jurídica (i) a debilidade de ação, o que se apresenta, por exemplo, por meio da morosidade na regulamentação normativa, (ii) a qualidade deficiente da atividade administrativa, e (iii) a atuação com excesso de poderes. No âmbito do Poder Judiciário, o autor indica como causas da insegurança jurídica (i) a morosidade processual, (ii) a qualidade deficiente da atividade judiciária e (iii) a inclinação à construção prematura de teorias, o que conduz à necessidade de frequente modificação jurisprudencial. Finalmente, levando em consideração a atividade legislativa, Rose arrola como causas da insegurança jurídica (i) a atenção deficiente e a limitada capacidade de reação ante a indevida atividade legislativa desempenhada pelo Executivo e pelo Judiciário, (ii) a

⁴ Interessante observar, com Johanna Hey, que a complexidade não implica, necessariamente, a “complicação”. Afinal, é possível que sistemas jurídicos complexos sejam simples, haja vista a praticabilidade e a segurança na aplicação normativa (HEY, Johanna. *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2002, p. 66).

⁵ Verunsicherte Steuerpraxis. In: HÖRSTMANN, Franz; NIEMANN, Ursula; ROSE, Gerd. *Steuerberater-Jahrbuch 1975/76*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 1975, p. 55 e ss.

⁶ Cf. THEODORO JÚNIOR, Humberto. A onda reformista do direito positivo e suas implicações como princípio da segurança jurídica. *Revista de Processo*, São Paulo, v. 136, p. 32 e ss., jun. 2006; TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 27.

⁷ Verunsicherte Steuerpraxis. In: HÖRSTMANN, Franz; NIEMANN, Ursula; ROSE, Gerd. *Steuerberater-Jahrbuch 1975/76*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 1975, p. 55 e ss.

qualidade legislativa deficiente, e (iii) o “vício” em reformas, lembrando-se que toda reforma traz, em seu bojo, insegurança.

Não apenas as modificações legislativas em si, mas também a quantidade de normas e a frequência das modificações correspondem a causa de insegurança jurídica. Nesse contexto, importa destacar o caráter experimental da legislação tributária, de modo que o processo legislativo tributário se afigura como um jogo de “tentativa e erro”. Nesse sentido, é comum, na Alemanha a utilização das expressões “selva tributária” (*Steuerdschungel*), “caos tributário” (*Steuerchaos*), “inundação tributária” (*Steuerflut*) e “histeria legislativa tributária” (*Steuergesetzgebunghysterie*), para se fazer referência à situação decorrente da quantidade de normas e das frequentes modificações legislativas no âmbito tributário⁸.

Não obstante, se por um lado verifica-se o “acionismo legislativo”, por outro lado, Johanna Hey⁹ identifica, na Alemanha, uma constante inércia do Poder Legislativo, o que torna os processos legislativos morosos e culmina com a aprovação repentina de leis de baixa qualidade e desprovidas de técnica, as quais, com isso, exigem modificações urgentes e/ou esforços interpretativos no sentido de preenchimento de lacunas. Tais considerações também se aplicam ao ordenamento jurídico brasileiro hodierno, porquanto, também aqui, ao lado do “acionismo”¹⁰ e da hipertrofia legislativos, verifica-se a edição de normas editadas sem atenção à boa técnica legislativa¹¹.

⁸ Cf. HEY, Johanna. *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2002, p. 71-73; SCHENKE, Ralf P. Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Steuerrecht und die zwei Phasen des Öffentlichen Rechts. In: APPEL, Ivo; HERMES, Georg; SCHÖNBERGER, Christoph (coord.). *Öffentliches Recht im offenen Staat*: Festschrift für Rainer Wahl zum 70. Geburtstag. Berlin: Duncker und Humblot, 2011, p. 803.

⁹ *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2002, p. 74-76.

¹⁰ Humberto Theodoro Júnior faz alusão, inclusive, a uma “onda reformista do direito positivo” (THEODORO JÚNIOR, Humberto. A onda reformista do direito positivo e suas implicações como princípio da segurança jurídica. *Revista de Processo*, São Paulo, v. 136, p. 32 e ss., jun. 2006).

¹¹ “O próprio legislador, em quem os indivíduos pensavam poder confiar para, na votação livre e democrática das leis, estabelecer os limites do autoritarismo do poder governante, abdica simplesmente da competência de traçar, com precisão e segurança, os preceitos que deveriam presidir o comportamento individual no seio da coletividade. Preferem, por comodidade, por menor esforço, ou por submissão a ideias de momento e de puro efeito demagógico, legislar por fórmulas excessivamente genéricas (cláusulas gerais, normas abertas e quejandas). Aproximando-se de meras declarações de valores (indefinidos e indefiníveis), essa conduta inaceitável, e por isso mesmo, injustificável do legislador contemporâneo, deixa o indivíduo (cujas dignidade diz estar tutelando) entregue à sanha e aos azares de quem detém o poder de julgar a conduta individual e social. (...)”

Legislar com excesso de cláusulas gerais e por meio de chavões que nada dizem (mas que tudo permitem seja dito em seu nome) representa uma verdadeira traição ao ideário do Estado Democrático de Direito. Se este se caracteriza pela defesa dos indivíduos e seus direitos por meio de uma necessária separação entre funções atribuídas aos diversos órgãos encarregados do exercício dos poderes inerentes à soberania estatal, só se pode

Enfatiza-se, entretanto, que a insegurança jurídica em matéria tributária também se relaciona à atividade dos Poderes Executivo e Judiciário. Desse modo, o problema da insegurança jurídica decorrente da quantidade e da modificação normativa também se apresenta – e de maneira potencializada – na seara das normas administrativas¹². Também vale fazer alusão ao problema das normas administrativas¹³ que têm a pretensão de retroagir, porquanto veiculam a “interpretação correta” (atos administrativos interpretativos). Trata-se de fonte de insegurança jurídica verificada tanto no ordenamento jurídico brasileiro, quanto no alemão¹⁴.

Relativamente às modificações jurisprudenciais, uma das principais causas da insegurança jurídica no âmbito do Judiciário, Johanna Hey¹⁵ faz referência a três tipos de alterações na jurisprudência. O primeiro deles refere-se aos “saltos jurídicos” (*Rechtsprung*), ou seja, às modificações jurisprudenciais abruptas. O segundo tipo, mais frequente, corresponde às modificações graduais e “passo-a-passo”, de modo que, muitas vezes, as mudanças nem sequer são perceptíveis. Finalmente, tem-se o retorno a uma orientação jurisprudencial originalmente adotada (“*Zick-zack-Rechtsprechung*”), atestando o caráter experimental da jurisprudência – assim como ocorre na esfera legislativa. Como salienta Hey¹⁶, as modificações jurisprudenciais podem afetar o planejamento do contribuinte tanto quanto as modificações legislativas, ainda que, de forma imediata, a modificação de orientação na jurisprudência afete tão somente o caso julgado¹⁷.

Não se pretende, aqui, esgotar o arrolamento e, tampouco, a análise das causas da insegurança jurídica em matéria tributária, mas tão somente apontar sua extensão e múltipla causalidade – haja vista que fatores de insegurança jurídica advêm da atividade dos três Poderes. Essa constatação é necessária para justificar a relevância da tese aqui

divisar governo autoritário e ditatorial quando um mesmo órgão acumula as funções de legislar e aplicar a lei por ele mesmo criada” (THEODORO JÚNIOR, Humberto. A onda reformista do direito positivo e suas implicações como princípio da segurança jurídica. *Revista de Processo*, São Paulo, v. 136, p. 34, jun. 2006).

¹² Cf. HEY, Johanna. *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2002, p. 76-77.

¹³ Cf. TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 432-435.

¹⁴ HEY, Johanna. *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2002, p. 77.

¹⁵ *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2002, p. 86-87.

¹⁶ *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2002, p. 83.

¹⁷ Cf. HEY, Johanna. *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2002, p. 83-84.

defendida e a necessidade de uma análise multifacetada da segurança jurídica dos benefícios fiscais¹⁸.

Há que se notar, todavia que, se por um lado, a permanente insegurança jurídica verificada aqui e alhures, especialmente em matéria tributária, pode ser entendida como uma “distorção”, por outro lado, pode-se entender que constantes e imprevisíveis modificações legislativas – que, dentre outros fatores, dão azo à insegurança jurídica – podem ser consideradas imanentes ao Estado Democrático de Direito, lembrando-se que como tal é constituído o Estado brasileiro. É por isso que, ao discorrer sobre a continuidade como expressão da segurança jurídica, Weber-Grellet anota que o “estado ideal de modificações graduais é dificilmente alcançável nos antagonismos de uma democracia heterogênea”¹⁹ (tradução livre).

No Estado Democrático, o legislador é um órgão político e a lei é um instrumento para o alcance de objetivos políticos²⁰. Nesse sentido, a legislação serve a objetivos políticos cambiantes. Afinal, nas democracias parlamentares, a atividade legislativa caracteriza-se pela descontinuidade das legislaturas, e disso decorrem normas de baixa qualidade legislativa e desprovidas de conceito e de sistematicidade, as quais exigem modificações logo após sua entrada em vigor²¹.

Nesse contexto, faz-se necessário referir ao “paradoxo da segurança jurídica”, o qual se configura tendo em vista que, se, por um lado, o ordenamento jurídico tem por

¹⁸ Nessa esteira, Ingo Sarlet destaca a atualidade do tema da segurança, a qual, segundo o autor, decorre da complexidade e multifuncionalidade do tema, bem como dos “inúmeros problemas e perplexidades registrados no âmbito doutrinário e jurisprudencial, por sua vez retroalimentados pelas grandes dificuldades e repercussões na esfera da aplicação aos casos concretos, que seguem imprimindo permanente atualidade e relevância ao tema” (SARLET, Ingo Wolfgang. A eficácia do direito fundamental à segurança jurídica: dignidade da pessoa humana, direitos fundamentais e proibição de retrocesso social. *Revista Brasileira de Direito Comparado*, Rio de Janeiro, n. 28, p. 90, 2005).

¹⁹ No original: “Der ideale Zustand der allmählichen Veränderung ist bei den Antagonismen einer heterogenen Demokratie kaum erreichbar” (WEBER-GRELLET, Heinrich. Rechtssicherheit im demokratischen Rechtsstaat: Kontinuität und Planungssicherheit. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 3, p. 280, 2003).

²⁰ Cf. HEY, Johanna. *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2002, p. 69; KLOEPFER, Michael. Gesetzgebung im Rechtsstaat. *Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer*, Berlin, n. 4, p. 71, 1982.

²¹ Cf. HEY, Johanna. *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2002, p. 69-70; MELLINGHOFF, Rudolf. Vertrauen in das Steuergesetz. In: PEZZER, Heinz-Jürgen (coord.). *Vertrauensschutz im Steuerrecht*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2004, p. 27.

finalidade proporcionar segurança jurídica, por outro lado, o próprio manejo do ordenamento pode dar causa a insegurança e incertezas²².

Assim, não obstante todas as “distorções” apontadas como fatores de insegurança jurídica, há que se notar que o direito tributário está “naturalmente” sujeito a grande insegurança jurídica, dadas suas múltiplas fontes e a especial necessidade de modificações legislativas. Isso decorre de sua finalidade de atender às cambiantes necessidades financeiras do Estado, bem como de se adaptar às volúveis condições econômicas²³. Por vezes, essa necessidade é “atendida” justamente mediante a concessão ou a extinção de benefícios fiscais, suscitando, assim, questões relativas à segurança jurídica dessas medidas.

Nesse diapasão, não se pode deixar de apontar que benefícios fiscais são frequentemente apontados como fatores de insegurança jurídica. Nesse sentido, Zitzelsberger²⁴ anota que benefícios fiscais (i) contribuem para a complexidade do direito tributário, bem como para o aumento de demandas administrativas e judiciais, (ii) ensejam uma maior dificuldade de controle orçamentário, e (iii) geram efeitos de difícil controle.

Dessa forma, pode-se afirmar que a insegurança jurídica do ordenamento jurídico – mais exatamente em matéria tributária – e a insegurança jurídica de benefícios fiscais mantêm uma relação de retroalimentação. Afinal, se por um lado, benefícios fiscais, pelas razões apontadas, concorrem para a insegurança do ordenamento, por outro lado, a insegurança do ordenamento – manifestada pelos fatores já apontados, como a edição de normas de baixa qualidade legislativa e pelas frequentes modificações legislativas – também redundam na insegurança jurídica dos benefícios fiscais.

Adotar-se-á, neste trabalho, uma concepção material de segurança jurídica – a qual será esclarecida no Capítulo 1 deste trabalho –, de modo que se entende que, no âmbito do Estado Democrático de Direito, a segurança jurídica postula a efetividade do próprio

²² TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 22.

²³ Cf. ISENSEE, Josef. Vertrauensschutz für Steuervorteile: Ein Folgeproblem der Wirtschaftslenkung durch Steuer am Beispiel des § 3a EStG. In: KIRCHHOF, Paul; OFFERHAUS, Klaus; SCHÖBERLE, Horst. *Steuerrrecht, Verfassungsrecht, Finanzpolitik*: Festschrift für Franz Klein. Köln: Otto Schmidt, 1994, p. 612.

²⁴ ZITZELSBERGER, Heribert. Über die Schwierigkeiten mit dem Abbau von Steuersubventionen. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 3, p. 202-203, 1985.

ordenamento jurídico e, especialmente, dos direitos fundamentais. Portanto, ao se fazer referência à “insegurança jurídica dos benefícios fiscais”, tem-se que esta deve ser materialmente compreendida. Logo, por “insegurança jurídica dos benefícios fiscais” deve-se entender não apenas a ausência de previsibilidade relativamente às normas veiculadoras dos benefícios fiscais, como também o fato de o manejo de tais medidas frequentemente implicar afronta ao ordenamento jurídico e, especificamente, aos direitos fundamentais.

Essa “imanência” de fatores de insegurança jurídica ao direito tributário no âmbito do Estado Democrático de Direito – mormente em matéria de benefícios fiscais – não enfraquece, todavia, a necessária eficácia do princípio da segurança jurídica em matéria tributária – ao contrário, intensifica-a²⁵, justificando que mecanismos voltados a sua realização sejam cuidadosamente investigados.

2. Delimitação do Objeto

A condução de uma investigação acerca da segurança jurídica dos benefícios fiscais – partindo-se de uma perspectiva material de segurança jurídica –, exige que se investiguem as exigências decorrentes do princípio da segurança jurídica no tocante à concessão e extinção de benefícios fiscais, o que requer, sobretudo, a plena compatibilidade dessas medidas – e seu manejo – com o ordenamento jurídico brasileiro e, especialmente, com os direitos fundamentais.

Note-se, portanto, que não se tem como objeto do presente trabalho o princípio da segurança jurídica, mas, sim, as peculiaridades que deste decorre no tocante à concessão e extinção de benefícios fiscais. A fim de se distinguir, portanto, o objetivo do objeto deste

²⁵ “É essa tempestade de ventos e torrentes em entrechoque nas reformas constantes e profundas por que passa o direito positivo de nossos dias que nos convida a meditar e ponderar sobre um princípio, um valor, um fundamento, do qual não se pode prescindir quando se intenta compreender a função primária da normatização jurídica. Trata-se da *segurança jurídica*, que nosso legislador constituinte originário, colocou como uma das metas a ser atingida pelo Estado Democrático de Direito, ao lado de outros valores igualmente relevantes, como a liberdade, o bem-estar, a igualdade e a justiça, todos eles guindados à categoria de ‘valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social’ (Preâmbulo da Constituição de 1988)” (THEODORO JÚNIOR, Humberto. A onda reformista do direito positivo e suas implicações como princípio da segurança jurídica. *Revista de Processo*, São Paulo, v. 136, p. 36, jun. 2006).

trabalho, esclarece-se que, por meio da investigação das peculiaridades decorrentes do princípio da segurança jurídica relativamente à concessão e extinção de benefícios fiscais (objeto), busca-se apontar as exigências do ordenamento jurídico brasileiro para que benefícios fiscais – e especificamente benefícios fiscais – possam ser considerados seguros (objetivo). Não se pode afirmar, entretanto, que se almeja, aqui, o desenho de um “regime jurídico” da segurança jurídica dos benefícios fiscais, porquanto questões atinentes à segurança jurídica que não ostentam peculiaridades relativamente a benefícios fiscais estão excluídas do escopo do presente trabalho. A hipótese de trabalho aqui adotada será revisitada ao final do capítulo 1, após fixar-se as premissas deste trabalho relativamente ao princípio da segurança jurídica.

Dessa forma, importa desde já esclarecer que a análise a ser aqui desenvolvida focalizará o plano normativo, de modo que apenas pontualmente serão feitas considerações relativas à aplicação da norma veiculadora de benefícios fiscais. Essa postura se justifica em virtude do fato de as questões de segurança jurídica especificamente relacionadas a benefícios fiscais – e não são poucas – apresentarem-se precipuamente no plano normativo. Não se pretende, com isso, afirmar que a segurança jurídica na aplicação de normas veiculadoras de benefícios fiscais não é componente essencial para a realização da segurança jurídica dos benefícios fiscais. Todavia, tendo em vista o princípio da estrita legalidade tributária – do qual decorre a vinculação da administração tributária à lei –, tem-se que as exigências peculiares da segurança jurídica relativamente a benefícios fiscais apresentam-se no plano normativo.

Para se cumprir o desiderato ora fixado, será preciso um afastamento da tradicional forma de abordagem do presente tema. Normalmente, no âmbito do ordenamento jurídico brasileiro, a temática da segurança jurídica é, relativamente a benefícios fiscais, analisada tão somente a partir de mecanismos constitucionais voltados especificamente à realização da segurança jurídica, tais como a legalidade, irretroatividade e não surpresa. Especificamente no tocante à extinção de benefícios fiscais, importa, desde já, antecipar que, na doutrina e jurisprudência brasileiras, essa questão tem sido analisada exclusivamente sob a ótica do direito adquirido, de modo que, em linhas gerais, caso não se esteja diante de benefícios fiscais condicionados e concedidos por prazo certo, a extinção do benefício fiscal poderá ser levada a cabo independentemente de qualquer restrição ou necessidade de justificação.

Ocorre que esse entendimento, conforme se demonstrará, é inconsistente com o Estado Democrático de Direito, porquanto insuficiente à realização da segurança jurídica dos benefícios fiscais, sob a ótica material. Portanto, pode-se adiantar que a principal contribuição que esse trabalho almeja fornecer à ciência jurídica brasileira consiste em um complemento teórico à abordagem tradicionalmente adotada. Por outro giro, tendo em vista que não se desconhece a relevância dos mecanismos “tradicionais” voltados à segurança jurídica dos benefícios fiscais, tem-se que estes, somados ao complemento teórico a ser aqui proposto, formam o modelo teórico a ser aqui desenvolvido e defendido. Em conexão com o objeto acima apresentado, pode-se afirmar que esse “modelo teórico” terá por objeto as exigências constitucionais a serem observadas *especificamente* quando da concessão e extinção de benefícios fiscais. Dessa forma, ainda que o presente trabalho almeje à superação da tradicional forma de abordagem da segurança jurídica dos benefícios fiscais no âmbito do direito brasileiro, não se pode deixar de evidenciar que trabalhos desenvolvidos a partir dessa orientação aqui chamada “tradicional” servirão como “ombro de gigantes” para o desenvolvimento da presente tese²⁶.

Cabe, aqui, um importante esclarecimento metodológico. Ainda que o presente trabalho tome como universo de análise o sistema constitucional brasileiro, de modo que se pretende delimitar a segurança jurídica dos benefícios fiscais no âmbito do ordenamento jurídico brasileiro, um dos principais métodos de trabalho adotado foi o comparatístico. Assim, recorreu-se ostensivamente à doutrina e – ainda que em menor proporção – à jurisprudência estrangeiras, especificamente alemãs. Esse recurso justifica-se, haja vista o fato de o tema da segurança jurídica – mais especificamente sob a ótica da proteção da confiança – já ter sido profunda e amplamente analisado no âmbito do direito alemão, inclusive em conexão com benefícios fiscais. Ademais, tendo em vista que se adotará, neste trabalho, a segurança jurídica sob a perspectiva material, tem-se que a proteção de direitos fundamentais desempenhará papel central no desenvolvimento da presente tese. Também relativamente a esse tema, a doutrina e jurisprudência alemãs são frutíferas.

Esclarece-se, entretanto, que não se pretende, de forma alguma, a “importação” de posições e, tampouco, de institutos do direito estrangeiro. O que se pretende aqui é buscar,

²⁶ Cabe, aqui, uma especial referência à doutrina de Sampaio Dória (*Da lei tributária no tempo*. São Paulo: Obelisco, 1968).

a partir das soluções, análises e debates levados a cabo alhures, soluções que guardem plena compatibilidade com o ordenamento jurídico brasileiro. Desse modo, não se sustentará, aqui, a “incorporação” de qualquer solução ou mesmo de qualquer raciocínio, sem observância das peculiaridades do direito brasileiro. Portanto, não se visa à “importação” de mecanismos voltados à realização da segurança jurídica dos benefícios fiscais, o que seria de cientificidade duvidosa. O que se pretende é, com as devidas cautelas, buscar, no debate estrangeiro, fundamentação para a busca, no próprio ordenamento constitucional brasileiro, de mecanismos voltados à realização da segurança jurídica dos benefícios fiscais.

3. Plano de Trabalho

Apresenta-se, agora, o plano a seguido a fim de se atingir o objetivo acima proposto.

No capítulo 1 será fixada a orientação a ser adotada no presente trabalho relativamente ao princípio da segurança jurídica, o qual será analisado com fulcro nos ditames do Estado Democrático de Direito, uma vez que como tal se constitui o Estado brasileiro. Assim, será apresentada a fundamentação do princípio da segurança jurídica do âmbito do ordenamento jurídico brasileiro, bem como as diversas expressões desse princípio e suas formas de eficácia. Ao final desse capítulo, e, portanto, após fixação das principais premissas a serem adotadas relativamente ao princípio da segurança jurídica, revisitar-se-á e elucidar-se-á a hipótese de trabalho adotada.

Ainda integrando a parte introdutória e voltada à fixação de premissas, o capítulo 2, dedica-se à “fenomenologia dos benefícios fiscais”. Buscar-se-á, nesse capítulo, a essência dos benefícios fiscais, analisando-se seus elementos, de modo que seja possível apresentar a definição de benefícios fiscais a ser adotada no presente trabalho. Trata-se, portanto, de capítulo de elevada relevância metodológica, lembrando-se que “benefícios fiscais” constituem o cerne do objeto de pesquisa aqui apresentado.

Inicia-se, no capítulo 3, o desenvolvimento do modelo aqui proposto. Nesse capítulo, serão apresentadas as peculiares exigências constitucionais a serem observadas quando da concessão de benefícios fiscais. Nesse capítulo serão fornecidos os elementos para a justificação constitucional para a concessão de benefícios fiscais e, conseqüentemente, para a concessão de benefícios fiscais seguros, sob a ótica constitucional.

O capítulo 4 pode ser entendido como um complemento necessário ao capítulo 3. Afinal, tendo em vista que o Brasil é signatário de inúmeros tratados internacionais dos quais decorre ou pode decorrer limitações à concessão de benefícios fiscais, não é possível falar em concessão de benefícios fiscais seguros sem a devida observância dessas limitações. Tal capítulo será, entretanto, desenvolvido de forma exemplificativa. Assim, analisar-se-ão as limitações à concessão de benefícios fiscais decorrentes, ou potencialmente decorrentes, do GATT e de convenções internacionais sobre a dupla tributação.

Finalmente, chega-se ao capítulo 5, no qual será desenvolvido o modelo teórico relativo à segurança jurídica na extinção de benefícios fiscais. Nesse capítulo, serão analisadas às razões para a extinção para benefícios fiscais, lembrando-se que, como se demonstrará, por vezes, a própria extinção dessas medidas afigura-se como uma exigência da segurança jurídica. Independentemente disso, faz-se necessário, quando da extinção de benefícios fiscais, a observância dos ditames da segurança jurídica. Assim, apresentar-se-á, num primeiro momento, o que se chamou acima de orientação “tradicional”. Desse modo, verificar-se-ão os mecanismos constitucionais expressos e especificamente voltados à proteção da segurança jurídica quando da modificação normativa. Tendo em vista o fato de esses mecanismos realizarem a segurança jurídica de forma plena, buscar-se-á, no âmbito do direito alemão, contribuições à realização da segurança jurídica, no direito brasileiro, quando da extinção de benefícios fiscais. Assim, passar-se-á, com fulcro na segurança jurídica material à apresentação do complemento teórico à “orientação tradicional” a ser aqui proposto.

Finalmente, apresentar-se-ão, na forma de uma “síntese conclusiva”, as conclusões do presente trabalho²⁷.

²⁷ Tendo em vista o fato de o presente trabalho ser desenvolvido no âmbito de convênio acadêmico internacional, a síntese conclusiva também será apresentada nos idiomas alemão e inglês.

CAPÍTULO 1 – O PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA

1. Segurança Jurídica no Estado Democrático de Direito

No âmbito do constitucionalismo moderno, “o Estado constitucional não é nem deve ser apenas um Estado de Direito”²⁸, o qual, embora cumprisse bem as exigências relativas à restrição do poder político²⁹, carecia da legitimação democrática do Poder. O Estado Constitucional moderno deve, portanto, estruturar-se como um Estado Democrático de Direito, o qual pressupõe sua legitimação pelo povo. Dessa forma, o elemento democrático não tem apenas o condão de limitar o poder, mas também de legitimá-lo³⁰.

A Constituição Federal brasileira de 1988 afirma, em seu artigo 1º, que a República Federativa do Brasil “constitui-se em Estado Democrático de Direito”. Ao fazê-lo, a Carta Magna Brasileira não apenas faz alusão à intenção ou à promessa de que se venha a

²⁸ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7ª ed. Coimbra: Almedina, 2011, p. 97.

²⁹ Tendo em vista que se pretende, no presente capítulo, tão somente situar o estudo da segurança jurídica dos benefícios fiscais no âmbito do Estado Democrático de Direito criado pela Constituição de 1988, não se apresenta, aqui, a oportunidade para se discorrer de modo mais aprofundado sobre o Estado de Direito e suas origens. Não obstante, embora se tenha feito alusão de forma genérica a “Estado de Direito”, há que se ressaltar a imprecisão dessa expressão. Nesse sentido, é o esclarecimento de Canotilho: “A concretização do Estado constitucional de direito obriga-nos a procurar o pluralismo de estilos culturais, a diversidade de circunstâncias e condições históricas, os *códigos de observação* próprios de ordenamentos jurídicos concretos. (...) a ‘domesticação do domínio político’ pelo direito faz-se de vários modos e, por isso, deveremos ter cuidado em identificar conceitos como *Rechtsstaat*, *Rule of Law*, *État legal*, não obstante todos eles procurarem alicerçar a *juridicidade estatal*” (CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7ª ed. Coimbra: Almedina, 2011, p. 93).

Nesse mesmo sentido é a lição de Heleno Taveira Torres: “Enquanto o Estado absolutista era guiado pela vontade do soberano, cujo direito por ele posto era *direito positivo*, modificável ou revogável segundo seu arbítrio, e que não se limitava pelo direito criado, não detinha deveres ou responsabilidades, pois toda a expressão de soberania concentrava-se em suas mãos, os conceitos elaborados ao longo do século XIX sobre o Estado passariam a compreender o ‘direito’ com ênfase na conformidade com a ‘lei’, como condição de certeza jurídica e fonte de toda segurança: ‘O Estado é a Lei como a Lei é o Estado’. A legalidade, assim, torna-se a fonte de legitimidade dos atos do Estado, a única vontade do Estado e as experiências vivenciadas, tanto na formação quanto nas influências do “*Rule of Law*” inglês, do “*État de Droit*” francês ou do “*Rechtsstaat*” alemão, são muito variadas nas suas etapas evolutivas e dificilmente poderiam ser reduzidas a uma unidade comum, do ponto de vista político ou jurídico” (TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 138).

³⁰ Cf. CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7ª ed. Coimbra: Almedina, 2011, p. 97-100.

constituir um Estado Democrático de Direito, mas proclama e funda esse Estado³¹. É no âmbito desse Estado que deve ser compreendida a segurança jurídica e deve ser levado a cabo o estudo dos benefícios fiscais³².

Nesse sentido, Tércio Sampaio Ferraz Junior³³ anota que a Constituição de 1988, ao fazer alusão, em seu preâmbulo, ao Estado Democrático de Direito e à necessidade de democratização da sociedade, aponta uma síntese difícil entre o Estado de Direito e o Estado Social, lembrando que aquele tem sido admitido como um conceito jurídico-formal, diferentemente deste. Afinal, as garantias asseguradas pelo Estado de Direito têm como pressuposto a prevalência da liberdade dos cidadãos, de modo tal que o Estado mantenha o *status quo*, ao passo que as garantias relativas ao Estado Social exigem um Estado ativo do ponto de vista político, o qual deve exercer, inclusive, funções distributivas. Essa dualidade implica um “problema de conformação política dos fatos ao modelo, isto é, de sua transformação conforme um projeto social”³⁴.

De outra banda, José Afonso da Silva³⁵ salienta que o Estado Democrático de Direito não se configura simplesmente a partir da união formal do conceito de Estado Democrático com o de Estado de Direito, porquanto constitui conceito novo que ultrapassa a mera “adição” desses conceitos – embora os incorpore –, já que traz em seu bojo também um elemento voltado à transformação do *status quo*^{36 e 37}. Nesse sentido, tem-se que o

³¹ Cf. SILVA, José Afonso da. O Estado Democrático de Direito. *Revista dos Tribunais*, p. 11, v. 638, set. 1988.

³² Cf. FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Guerra Fiscal, Fomento e Incentivo na Constituição Federal. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (coord.). *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 275-276; REIS, Elcio Fonseca. O Estado Democrático de Direito. Tipicidade tributária. Conceitos indeterminados e segurança jurídica. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, v. 34, p. 157 e ss, set./out. 2000; WEBER-GRELLET, Heinrich. Auf den Schultern von Larenz: Demokratisch-rechtsstaatliche Rechtsanwendung und Rechtsfortbildung im Steuerrecht. *Deutsches Steuerrecht*, München, n. 14-15, p. 438-445, 1991.

³³ Guerra Fiscal, Fomento e Incentivo na Constituição Federal. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (coord.). *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 275-276.

³⁴ FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Guerra Fiscal, Fomento e Incentivo na Constituição Federal. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (coord.). *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 275-276.

³⁵ SILVA, José Afonso da. O Estado Democrático de Direito. *Revista dos Tribunais*, p. 7, v. 638, set. 1988.

³⁶ Importa fazer referência à perspectiva histórica do conceito do Estado de Direito: “A *Democracia*, como realização de valores (igualdade, liberdade e dignidade da pessoa) de convivência humana, é conceito mais abrangente do que o de *Estado de Direito*, que surgiu como expressão jurídica da Democracia Liberal. O Conceito de Estado de Direito é tão histórico como o de Democracia, e se enriquece de conteúdo com o evoluir dos tempos. A evolução histórica e a superação do liberalismo, a que se vinculou o conceito de Estado de Direito, colocam em debate a questão da sua sintonia com a sociedade democrática. O reconhecimento de sua insuficiência gerou o conceito de estado Social de Direito, mas nem sempre de

Estado Democrático de Direito se funda na soberania popular, a qual não apenas pressupõe a participação do povo na formação das instituições representativas, mas também implica a realização do “princípio democrático como garantia geral dos direitos fundamentais da pessoa humana”³⁸. Desse modo, a democracia implica que toda decisão estatal esteja conectada ao povo, de forma que essa conexão assegure os direitos de liberdade e igualdade³⁹.

Ínsita à ideia de Estado Democrático de Direito está a segurança jurídica⁴⁰. Assim, no contexto do Estado Democrático de Direito, o qual se caracteriza pela autoaplicabilidade de direitos fundamentais⁴¹, a segurança jurídica adquire posição de relevo, de modo que se torna “o efeito mais eloquente do ‘sistema jurídico’, e não apenas um, entre outros, dos princípios do Estado de Direito”⁴². Nesse contexto, a segurança jurídica não se limita mais ao aspecto meramente formal, não podendo, assim, ser admitida tão somente como o “direito ao Estado de Direito”⁴³.

conteúdo democrático. Chega-se agora ao *Estado-Democrático-de-Direito*, que a Constituição acolhe no art. 1º como um conceito-chave do regime adotado, tanto quanto o são o conceito de *Estado-de-Direito-Democrático* da Constituição da República Portuguesa (art. 2º) e o de *Estado Social e Democrático de Direito* da Constituição espanhola (art. 1º)” (SILVA, José Afonso da. O Estado Democrático de Direito. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, p. 7, v. 638, set. 1988).

Acerca das diferentes expressões utilizadas pela Constituição brasileira e pela portuguesa, vale trazer à baila as seguintes considerações:

“A Constituição portuguesa instaura o *Estado de Direito Democrático*, com o ‘democrático’ qualificando o Direito, e não o Estado. Essa é uma diferença formal entre ambas as Constituições. A nossa emprega a expressão mais adequada, cunhada pela doutrina, em que o ‘democrático’ qualifica o Estado, o que irradia os valores, enriquece-se do sentir popular e terá que se ajustar ao interesse coletivo. Contudo, o texto da Constituição portuguesa dá ao Estado de Direito Democrático o conteúdo básico que a doutrina reconhece ao Estado Democrático de Direito quando afirma que ele é ‘baseado na soberania popular, no respeito e na garantia dos direitos e liberdades fundamentais e no pluralismo de expressão e organização política democráticas, que tem por objectivo assegurar a transição para o Socialismo mediante a realização da democracia econômica, social e cultural e o aprofundamento da democracia participativa’” (SILVA, José Afonso da. O Estado Democrático de Direito. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, p. 11, v. 638, set. 1988).

³⁷ Nesse sentido, o Preâmbulo da Constituição Federal dispõe que o Estado brasileiro destina-se a assegurar “o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça” (BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 30 dez. 2012).

³⁸ SILVA, José Afonso da. O Estado Democrático de Direito. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, p. 10, v. 638, set. 1988.

³⁹ Cf. KIRCHHOF, Paul. Verfassungsrechtlich Gebotenes, demokratisch Erwünschtes und politisch Erreichbares in der Steuerpolitik. *Institut “Finanzen und Steuern” e. V.*, Bonn, n. 362, p. 19-20, 1998.

⁴⁰ Cf. NABAIS, José Casalta. *Direito fiscal*. 4ª ed. Coimbra: Almedina, 2007, p. 148.

⁴¹ Nesse sentido, o parágrafo 1º do artigo 5º da Constituição Federal ocupa papel de relevo na conformação do Estado de Democrático de Direito brasileiro: “As normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata” (BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 30 dez. 2012).

⁴² TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica*: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 32.

⁴³ “O direito a um ordenamento jurídico seguro decorre do direito à *certeza, à igualdade, à justiça e à confiança* e a todo o sistema de direitos fundamentais, e não de um postulado formal de ‘direito ao Estado de

Diante disso, ainda no intuito de se situar o estudo da segurança jurídica no âmbito do Estado Democrático de Direito, bem como de se justificar o presente estudo, importa tecer algumas considerações acerca da insegurança jurídica em matéria tributária. Na sequência, iniciar-se-á a delimitação de “segurança jurídica”, com vistas às peculiaridades do Estado Democrático de Direito.

1.1. Segurança do Direito no Âmbito do Estado Democrático de Direito

Direito e segurança estão estreitamente relacionados, lembrando-se que o direito protege o “existente” axiologicamente relevante e conduz as modificações da sociedade em trilhos ordenados, proporcionando, respectivamente, estabilidade e calculabilidade⁴⁴. Pode-se afirmar que uma das tarefas do direito é justamente a “fixação do futuro”, de modo que, como salienta Arnauld⁴⁵, o direito, como técnica social, tem a função prioritária de assegurar expectativas⁴⁶. Assim, vale fazer alusão à concepção defendida por Larenz⁴⁷ de que paz jurídica – a qual alberga a segurança jurídica – e justiça são os principais componentes da “ideia de direito”, de modo que um se encontra em uma relação dialética em relação ao outro, servindo-se mutuamente⁴⁸.

Direito’, como aos tempos do *legalismo*. A ação-tipo deve ser, prévia e adequadamente, conhecida por todos e, além disso, aplicada em um permanente estado de confiança em relação às condutas do Estado, com efetividade dos direitos fundamentais em todos os seus atos” (TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 32-33).

Todavia, ainda que, no âmbito do Estado Democrático de Direito, a segurança jurídica não possa ser entendida meramente como o “direito ao Estado de Direito”, não há que se negar que aquela é componente deste: “O homem necessita de *segurança* para conduzir, planificar e conformar autônoma e responsavelmente a sua vida. Por isso, desde cedo se consideraram os princípios da *segurança jurídica* e da *proteção da confiança* como elementos constitutivos do Estado de direito” (CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7ª ed. Coimbra: Almedina, 2011, p. 257).

⁴⁴ Cf. ARNAULD, Andreas von. *Rechtssicherheit: perspektivische Annäherungen an eine idée directrice des Rechts*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2006, p. 76; ZIPPELIUS, Reinhold. *Das Wesen des Rechts: eine Einführung in die Rechtstheorie*. 6ª ed. Stuttgart: Kohlhammer, 2012, p. 101.

⁴⁵ *Rechtssicherheit: perspektivische Annäherungen an eine idée directrice des Rechts*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2006, p. 76.

⁴⁶ Cf. FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. Segurança jurídica e normas gerais tributárias. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 5, n. 17-18, p. 51, jul./dez. 1981; LARENZ, Karl. *Richtiges Recht: Grundzüge einer Rechtsethik*. München: Beck, 1979, p. 36.

⁴⁷ *Richtiges Recht: Grundzüge einer Rechtsethik*. München: Beck, 1979, p. 41.

⁴⁸ “Nos dias de hoje, portanto, é perfeitamente possível partir da premissa de que não há segurança jurídica onde o direito não for em si mesmo seguro e justo. E embora essa harmonia no campo dos valores nem sempre se reflita na realidade concreta, cumprirá ao legislador, no primeiro plano, e ao juiz, secundariamente,

Dessa forma, com o estabelecimento da normatividade, cabe falar de relações deônticas, as quais proporcionam orientação e segurança. Nesse sentido, o direito tem o condão de assegurar as expectativas acerca do comportamento dos outros – destacando-se, assim, o caráter originalmente privatístico dessa concepção de segurança jurídica⁴⁹ – e das instituições, trazendo à baila a previsibilidade. Está-se, assim, diante da *segurança por meio do direito*⁵⁰.

Assim, a concepção de segurança por meio do direito relaciona-se à própria existência do Estado de Direito⁵¹. Essa noção acompanha, assim, o debate relativo às tarefas do Estado e ao seu papel protetor de direitos fundamentais. Nesse contexto, vale fazer alusão aos valores defendidos com o Iluminismo⁵² e com a Revolução Francesa⁵³, lembrando-se que a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão fez alusão à segurança – ao lado da liberdade, da propriedade e da resistência à opressão – como direito natural e imprescritível do homem⁵⁴.

dar ao conflito a solução racional que importe no menor grau de sacrifício à segurança jurídica e à justiça” (BAPTISTA, Patrícia Ferreira. *Segurança jurídica e proteção da confiança legítima no direito administrativo: análise sistemática e critérios de aplicação no direito administrativo brasileiro*. 2006. 374 f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, p. 29).

⁴⁹ Arnould destaca, assim, que “no núcleo dessa função de segurança do direito está a ideia da promessa, com a qual o homem se faz calculável aos homens” (tradução livre). No original: “Im Kern dieser Sicherungsfunktion des Rechts steckt dabei die Idee des Versprechens, mit dem sich der Mensch dem Menschen berechenbar macht”. Nesse contexto, destacam-se as relações contratuais e a noção de *pacta sunt servanda* (ARNAULD, Andreas von. *Rechtssicherheit: perspektivische Annäherungen an eine idée directrice des Rechts*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2006, p. 77).

Nesse contexto, vale fazer referência à noção de *pacta sunt servanda* (ARNAULD, Andreas von. *Rechtssicherheit: perspektivische Annäherungen an eine idée directrice des Rechts*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2006, p. 77).

⁵⁰ Cf. PÉREZ LUÑO, Antonio-Enrique. *La seguridad jurídica*. Barcelona: Ariel, 1991, p. 19.

⁵¹ “En una versión elemental de la seguridad jurídica, podríamos decir que la misma consiste en la propia existencia del Derecho. La existencia de un orden jurídico es ya de por sí una garantía de seguridad y la seguridad fundamenta y justifica el surgimiento de las instituciones jurídicas y del Estado mismo. La existencia del Estado expresa la seguridad de una autoridad capaz de componer eventuales conflictos, a través de un sistema sancionador y de imponer heterónomamente, por medio de lo que RÜMELIN, llama una ‘instancia supraindividual’ – “überindividuelle Instanz” –, determinadas formas de comportamiento” (GARCÍA NOVOA, César. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2000, p. 22-23).

⁵² Cf. VOGEL, Klaus. *Rechtssicherheit und Rückwirkung zwischen Vernunftrecht und Verfassungsrecht*. *Juristenzeitung*, Tübingen, n. 18, p. 833, 1988.

⁵³ CASÁS, José Osvaldo. *Seguridad jurídica y tributación*. *Revista Jurídica de Buenos Aires*. Buenos Aires, p. 65, 2001.

⁵⁴ Nesse sentido é o artigo 2 da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789: “Le but de toute association politique est la conservation des droits naturels et imprescriptibles de l’Homme. Ces droits sont la liberté, la propriété, la sûreté, et la résistance à l’oppression” (FRANÇA. *Déclaration des droits de l’homme et du citoyen de 1789*. Disponível on-line em: <<http://www.conseil-constitutionnel.fr/conseil-constitutionnel/francais/la-constitution/la-constitution-du-4-octobre-1958/declaration-des-droits-de-l-homme-et-du-citoyen-de-1789.5076.html>>. Acesso em 01 dez. 2012).

Todavia, Savigny, ainda em 1840, fez referência à segurança jurídica como característica do próprio direito. Interessante anotar, que, segundo Savigny, essa concepção de segurança jurídica remonta à noção romana de *ius certum*⁵⁵, na qual já estava contida a ideia de que o direito em si pode ser inseguro e de que a segurança jurídica pode exigir a própria segurança jurídica *do* direito⁵⁶.

A partir da concepção de *segurança do direito*, o direito deixa de ser compreendido como um instrumento para o alcance de objetivos extrajurídicos, de modo que a ideia de segurança passa a compor uma qualidade do próprio direito. Há que se destacar, neste ponto, a possibilidade de a própria norma que visa à realização da segurança (segurança *por meio* do direito) ser insegura, em virtude de sua vagueza ou da incerteza relativamente à sua aplicação⁵⁷. Dessa forma, a segurança jurídica assume caráter reflexivo, por fazer referência ao próprio direito⁵⁸. Chega-se, assim, à concepção *segurança do direito*. Nesse sentido, passa-se a exigir que atos oriundos dos Poderes estatais sejam dotados de confiabilidade e calculabilidade⁵⁹.

Nessa esteira, tem-se que, originariamente, a segurança do direito, mormente no âmbito tributário, foi vista tão somente a partir do aspecto da *certeza*⁶⁰, de modo a se assegurar a segurança por meio do controle da observância da lei, da previsibilidade e da estabilidade temporal das regras jurídicas. Todavia, essa concepção relacionada à noção formalista do Estado é insuficiente para a determinação da segurança jurídica no âmbito do Estado Democrático de Direito^{61 e 62}.

⁵⁵ ARNAULD, Andreas von. *Rechtssicherheit: perspektivische Annäherungen an eine idée directrice* des Rechts. Tübingen: Mohr Siebeck, 2006, p. 88.

⁵⁶ Cf. SAVIGNY, Friedrich Karl. *System des heutigen römischen rechts*. V. 1. Berlin: Veit und Comp.: 1840, p. 322. A esse respeito cf. ARNAULD, Andreas von. *Rechtssicherheit: perspektivische Annäherungen an eine idée directrice* des Rechts. Tübingen: Mohr Siebeck, 2006, p. 88-89.

⁵⁷ ARNAULD, Andreas von. *Rechtssicherheit: perspektivische Annäherungen an eine idée directrice* des Rechts. Tübingen: Mohr Siebeck, 2006, p. 87.

⁵⁸ A segurança jurídica *do* direito passa a depender de instituições estatais que a garantam. Assim, Arnauld relaciona essa mudança de perspectiva a uma “publicização” do direito, a qual se situa no centro da escola kantiana (ARNAULD, Andreas von. *Rechtssicherheit: perspektivische Annäherungen an eine idée directrice* des Rechts. Tübingen: Mohr Siebeck, 2006, p. 80-83).

⁵⁹ Note-se, portanto, que, onde a mera “promessa” deixa de ser suficiente, passa-se a empregar meios jurídicos para a garantia das expectativas dela decorrente (ARNAULD, Andreas von. *Rechtssicherheit: perspektivische Annäherungen an eine idée directrice* des Rechts. Tübingen: Mohr Siebeck, 2006, p. 79).

⁶⁰ SMITH, Adam. *A riqueza das nações*. V. 2. Trad. port. de Alexandre Amaral Rodrigues; Eunice Ostrensky. São Paulo: Martins Fontes, 2003, p. 1046- 1047.

⁶¹ Cf. TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 30.

De fato, atualmente, a concepção dominante de segurança jurídica relaciona-se à ideia de *segurança jurídica do direito*⁶³, a qual, entretanto, deve desprender-se da vinculação à concepção formalista de Estado, de modo que deve ser interpretada com vistas às peculiaridades do Estado Democrático de Direito. Assim, como anota César García Novoa, a carga valorativa da segurança jurídica⁶⁴ decorre da própria “substancialização” do Estado, que perde seu caráter estritamente formalista⁶⁵, caracterizando-se como Estado Democrático de Direito⁶⁶. Diante disso, utilizar-se-á, neste

⁶² Para considerações acerca da formação histórica da segurança jurídica cf. PÉREZ LUÑO, Antonio-Enrique. *La seguridad jurídica*. Barcelona: Ariel, 1991, p. 13 e ss.

⁶³ ARNAULD, Andreas von. *Rechtssicherheit: perspektivische Annäherungen an eine idée directrice* des Rechts. Tübingen: Mohr Siebeck, 2006, p. 89.

⁶⁴ Nesse sentido, o autor faz referência à recorrente tensão entre segurança e justiça e observa: “Aquí es donde aparece en toda su plenitud la dimensión valorativa de la seguridad, valor que debe ser construido a través de su vinculación a otro valor como es la justicia. Como señala NAVAS VÁSQUEZ, <aquí la seguridad no puede prescindir, para ser funcional, del valor justicia>. El haber sabido compatibilizar el concepto de seguridad con el de *justicia-valor* supone un hito decisivo a la hora de superar una visión de la seguridad basada en presupuestos positivistas y conservadores, esbozada a partir de una concepción del Derecho como orden normativo desligado de la idea de justicia material. Estamos hablando de lo que PAREJO ALFONSO, denomina ‘seguridad constitucional’, que contribuye a una sociedad *bien ordenada*, entendida ‘como una sociedad y un Estado justos’. Así, pues, debemos concluir que no resulta posible admitir otro concepto de seguridad jurídica que no sea el de seguridad a través de un Derecho merecedor de un juicio positivo de racionalidad” (GARCÍA NOVOA, César. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2000, p. 25).

⁶⁵ “É lógico que o modelo de Estado de Direito não permaneceu estanque desde o seu surgimento. A concepção (formal) do Estado de Direito como um Estado de leis, surgida no século XIX, foi abandonada no curso do século XX em favor de um conceito material de Estado de Direito. Nesse conceito material, mantém-se a vinculação do juiz e da Administração à lei, mas acrescenta-se a vinculação do próprio legislador, do juiz e da Administração aos princípios constitucionais e aos direitos fundamentais. (...) O conceito de Estado de Direito material, portanto, corresponde ao conceito de segurança jurídica material a que mais atrás já se aludiu” (BAPTISTA, Patrícia Ferreira. *Segurança jurídica e proteção da confiança legítima no direito administrativo: análise sistemática e critérios de aplicação no direito administrativo brasileiro*. 2006. 374 f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006, p. 32).

⁶⁶ “La progresiva perfección de la fórmula clásica del Estado de Derecho va a añadir a su conceptualización la llamada cuestión de la legitimación democrática del poder del Estado. El componente democrático unirá a esta definición del Estado el dato de que sólo es posible garantizar esa limitación del poder a través de la participación popular en la creación del ordenamiento, de forma que tal participación se revela como el esencial principio formal que determina la validez del orden jurídico. En otras palabras, sólo existirá un orden normativo que promueva la seguridad jurídica en el marco de un Estado configurado a partir de la fórmula democrática, la cual se basa en la soberanía popular y en la garantía de una permanente conexión entre el poder y los ciudadanos. A partir de este momento, Estado de Derecho y Estado democrático se identifican. (...)”

Los derechos fundamentales son, por tanto, parte esencial de la misión aseguradora del Estado de Derecho, al convertirse en el contenido valorativo de este tipo de Estado. En el Estado de Derecho la Constitución deja de entenderse <como una simple articulación formal de poderes>, para ser un <parágrafo de los valores materiales de todo el ordenamiento>. Es así como hay que comprender una visión sustancial de la seguridad jurídica basada en una concepción también sustancial de la legalidad. La sustancialización de la seguridad jurídica en el marco del Estado de Derecho es producto de la propia sustancialización de este tipo de Estado, pues la única forma de garantizar la primacía total de la Constitución es abandonar la idea de un Estado puramente legal, para pasar a ver al Estado de Derecho como un Estado inspirado por un conjunto de principios constitucionales, y en el que las normas jurídicas, fruto de la voluntad general, se someten a un

trabalho, a expressão “segurança jurídica material” e suas variações para fazer referência à segurança do direito atrelada à noção material de Estado.

Nesse contexto, mostram-se oportunas e esclarecedoras as considerações de Pérez Luño que, embora relativas ao Estado de Direito, mais se aplicam, segundo os pressupostos deste trabalho, ao Estado Democrático de Direito⁶⁷:

“En el Estado de Derecho la seguridad jurídica asume unos perfiles definidos como: **presupuesto** del Derecho, pero no de cualquier forma de legalidad positiva, sino de aquella que dimana de los derechos fundamentales, es decir, los que fundamentan el entero orden constitucional; y **función del Derecho** que <asegura> la realización de las libertades. Con ello, la seguridad jurídica no sólo se inmuniza frente al riesgo de su manipulación, sino que se convierte en un valor jurídico ineludible para el logro de los restantes valores constitucionales”.⁶⁸

Ante as considerações acima, tem-se que o Estado Democrático de Direito não convive com o dualismo “segurança jurídica *versus* justiça”⁶⁹, porquanto a segurança jurídica deve compreender não apenas os ideais veiculados pela certeza – sob a ótica estritamente formalista –, mas deve garantir a efetividade do próprio ordenamento jurídico⁷⁰, que, justamente por consubstanciar um Estado Democrático de Direito, deve, necessariamente, reconhecer e assegurar os direitos fundamentais da pessoa humana⁷¹.

canon de ‘razonabilidad’” (GARCÍA NOVOA, César. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2000, p. 28-29).

⁶⁷ Pérez Luño observa que no Estado de Direito “se instaura da protección de los derechos y libertades em la cúspide de las funciones estatales” (PÉREZ LUÑO, Antonio-Enrique. *La seguridad jurídica*. Barcelona: Ariel, 1991, p. 20). Todavia, esta concepção mais se aproxima da noção de Estado Democrático de Direito adotada neste trabalho.

⁶⁸ PÉREZ LUÑO, Antonio-Enrique. *La seguridad jurídica*. Barcelona: Ariel, 1991, p. 20.

⁶⁹ “La aproximación entre seguridad y justicia se produce ahora a partir de una concreción de ambos valores. El primero deja de identificarse con la mera noción de legalidad o de positividad del Derecho, para conectarse inmediatamente con aquellos bienes jurídicos básicos cuyo <aseguramiento> se estima social y políticamente necesario. La justicia pierde su dimensión ideal y abstracta para incorporar las exigencias igualitarias y democratizadoras que informan su contenido en el Estado social de Derecho” (PÉREZ LUÑO, Antonio-Enrique. *La seguridad jurídica*. Barcelona: Ariel, 1991, p. 52). Cf. SILVA, Almiro do Couto e. Princípios da legalidade da administração pública e da segurança jurídica no Estado de Direito contemporâneo. *Revista de Direito Público*. São Paulo, v. 20, n. 84, p. 46 e ss., out./dez. 1987; SPITALER, Armin. Rechtssicherheit, Zweckmäßigkeit und Gerechtigkeit im Steuerrecht. In: SPITALER, Armin. *Steuerberater-Jahrbuch 1957/58*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 1957, p. 154.

⁷⁰ Cf. TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 27.

⁷¹ Cf. SILVA, José Afonso da. O Estado Democrático de Direito. *Revista dos Tribunais*, p. 10, v. 638, set. 1988.

Trata-se do conteúdo axiológico desse Estado⁷². Observe-se, portanto, nesse contexto, a segurança jurídica passa a ser, ela própria, um valor, na medida em que passa a ser concebida como “una concreción de las exigencias de la justicia que representa una <specífica eticidad del diritto>”⁷³.

A essa concepção se constrasta aquela da segurança jurídica como “fato”, considerado ínsito a todo Direito, haja vista a normatividade a este inerente⁷⁴. Com isso, vale observar, com Casás, que “un ordenamiento cuyo contenido no sea justo, nos permitiría arribar tan solo a la *seguridad de la inseguridad*, para comprender, entonces, que la *seguridad jurídica* debe ser sobre todo *seguridad del Derecho mismo*”⁷⁵. Logo, não basta, no Estado Democrático de Direito a segurança de “qualquer direito”, mas, sim, do Direito que se coaduna com os ideais desse Estado, o que conduz a uma concepção material de segurança jurídica, compreendida como segurança do direito. Em suma, a segurança jurídica deve se assegurar, no âmbito do Estado Democrático de Direito, à realização dos valores consubstanciados por esse Estado e, consequentemente, a justiça material⁷⁶.

Não se pode, entretanto, negligenciar a íntima relação entre a segurança *por meio* do direito e a segurança *do* direito, porquanto esta pressupõe aquela. Assim, se, por um lado, o direito deve contribuir para a segurança por meio da fixação de direitos e deveres, de modo a assegurar expectativas (segurança *por meio* do direito); por outro lado essa contribuição apenas será efetiva, caso o direito seja seguro (segurança *do* direito)⁷⁷. Por

⁷² Cf. GARCÍA NOVOA, César. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2000, p. 28-29.

⁷³ PÉREZ LUÑO, Antonio-Enrique. *La seguridad jurídica*. Barcelona: Ariel, 1991, p. 21.

⁷⁴ Cf. PÉREZ LUÑO, Antonio-Enrique. *La seguridad jurídica*. Barcelona: Ariel, 1991, p. 21.

⁷⁵ CASÁS, José Osvaldo. Seguridad jurídica y tributación. *Revista Jurídica de Buenos Aires*. Buenos Aires, p. 128, 2001. As seguintes considerações de Pérez Luño são oportunas: “En su acepción estrictamente empírica puede existir una seguridad impuesta a través de un Derecho que garantice coactiva e inexorablemente el cumplimiento de una legalidad inicua. De hecho la manipulación de la seguridad jurídica por los despotismos de todo signo representa una constante histórica. En los Estados totalitarios los dogmas de la plenitud y autosuficiencia del ordenamiento jurídico, el principio de la inquebrantabilidad e inexorabilidad de la legalidad, la publicidad exagerada hasta la propaganda de la ley, así como el control de la discrecionalidad judicial han sido instrumentalizados al máximo para la imposición del monopolio político e ideológico. La seguridad jurídica, así entendida y degradada, no ha impedido la promulgación de leyes dirigidas a consagrar diversas formas de discriminación racial o política y, en suma, el control opresivo de la sociedad” (PÉREZ LUÑO, Antonio-Enrique. *La seguridad jurídica*. Barcelona: Ariel, 1991, p. 19-20).

⁷⁶ Cf. HARTZ, Wilhelm. Mehr Rechtssicherheit im Steuerrecht: Ziele – Wege – Grenzen. In: THOMA, Gerhard; ZACHARIAS, O. H.; NIEMANN, Ursula. *Steuerberater-Jahrbuch 1965/66*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 1965, p. 79.

⁷⁷ ARNAULD, Andreas von. *Rechtssicherheit: perspektivische Annäherungen an eine idée directrice des Rechts*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2006, p. 79.

outro giro, tem-se que a realização da segurança *por meio* do direito deve estar assegurada, o que remete à segurança *do* direito⁷⁸.

Diante disso, pode-se afirmar que a construção da segurança jurídica no âmbito do Estado Democrático de Direito não exige apenas que se realize a segurança jurídica *por meio* do Direito, porquanto se impõe a realização da segurança jurídica *do* próprio ordenamento jurídico. Nesse diapasão, César García Novoa⁷⁹ diferencia a segurança jurídica dos demais direitos, porquanto aquela tem como objeto o próprio direito, a própria normatividade, o que permite justamente que se fale em “segurança jurídica do direito”. Neste ponto, reside a diferença entre a segurança jurídica e os direitos fundamentais, embora o conteúdo essencial⁸⁰ de ambos consista, essencialmente, em limite ao poder normativo. No caso dos direitos fundamentais, o limite relaciona-se ao próprio conteúdo desses direitos, de modo a exigir uma ação positiva ou negativa do Estado a fim de assegurar tais direitos; ao passo que a segurança jurídica corresponde a um “limite dos limites”, uma vez que age sobre a própria norma jurídica que rege determinado setor da realidade⁸¹. Nesse sentido, o autor entende ser a segurança jurídica, concomitantemente uma norma de estrutura, e um direito dos cidadãos⁸². É nesse contexto que cabe, com Heleno Torres, fazer referência à segurança jurídica do sistema tributário como “a consolidação de todo garantismo constitucional”⁸³.

⁷⁸ ARNAULD, Andreas von. *Rechtssicherheit: perspektivische Annäherungen an eine idée directrice* des Rechts. Tübingen: Mohr Siebeck, 2006, p. 98.

⁷⁹ *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2000, p. 42.

⁸⁰ Analisar-se-á, abaixo, o conteúdo essencial dos direitos fundamentais.

⁸¹ Cf. GARCÍA NOVOA, César. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2000, p. 42.

⁸² Cf. GARCÍA NOVOA, César. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2000, p. 42.

⁸³ TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 19.

2. Segurança Jurídica no Ordenamento Jurídico Brasileiro: Fundamentação e Natureza

2.1. Fundamentação

A Constituição Federal de 1988, além de fazer referência, em seu preâmbulo⁸⁴, à segurança como um dos seus valores supremos, tratou-a como direito inviolável no *caput* do seu artigo 5º, e fez referência expressa à “insegurança jurídica”⁸⁵ no art. 103-A, § 1º, que trata da delimitação dos objetivos da súmula vinculante. Diante disso, pode-se, de plano, afirmar que a segurança jurídica está expressamente consubstanciada na Constituição Federal de 1988.

Não obstante, não há que se deixar de reconhecer que a insegurança jurídica também foi implicitamente reconhecida por meio de variados dispositivos constitucionais. Nesse sentido, diversas são as normas que têm o condão de concretizar a segurança jurídica, de modo que aqui se inserem os inúmeros subprincípios da segurança jurídica e diversos direitos e garantias individuais⁸⁶. A respeito das garantias, deve-se destacar a

⁸⁴ “Ora, *segurança jurídica* é um valor da mais alta relevância. Alguns dizem que ele está implícito no tempo, ele está explícito nas normas, no Preâmbulo da Constituição – alguns dizem: ‘Não, essas não são normas jurídicas, não têm o teor da juridicidade’. Têm exatamente o mesmo teor, apenas não estão articuladas na forma dos outros dispositivos, em parágrafos, incisos, alíneas” (CARVALHO, Paulo de Barros. O princípio da segurança jurídica no campo tributário. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 94, p. 29).

⁸⁵ Como observa Heleno Torres, “no Brasil, o princípio da *segurança jurídica* encontra-se fartamente consagrado pela Constituição como derivação de diversos outros princípios. Contudo, somente com a EC 45/2004, o termo *segurança jurídica* foi alçado ao patamar constitucional, ainda que pela hipótese fática que denuncia sua necessidade, a ‘insegurança jurídica’, ao tratar dos motivos para autorizar a edição de súmulas vinculantes” (TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 28). E ainda: “Reveladora é a redação do art. 2º da Lei 9.784/1999, ao prever a *segurança jurídica* como princípio da Administração Pública, a ser atendido no âmbito do procedimento e do processo administrativo. Igualmente o art. 27 da Lei 9.868/1999, ao regular os poderes do STF para declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, admite sua disponibilidade para restringir os efeitos da declaração (i), decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado (ii) ou de outro momento que venha a ser fixado (iii), tendo em vista razões de *segurança jurídica* ou de excepcional interesse social” (TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 29).

⁸⁶ Eis a síntese de Ingo Sarlet, tomando como base o artigo 5º, da Constituição Federal: “... a começar pelo princípio da legalidade e do correspondente direito de não ser obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei (artigo 5º, inciso II), passando pela expressa proteção do direito adquirido, da coisa julgada e do ato jurídico perfeito (artigo 5º, inciso XXXVI), bem como pelo princípio da legalidade e anterioridade em matéria penal (de acordo com o artigo 5º, inciso XXXIX, não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal) e da irretroatividade da lei penal desfavorável (artigo 5º,

íntima relação entre estas e a noção de “segurança *do* direito”, materialmente considerada, porquanto “todos os dispositivos que instituem garantias constitucionais buscam, em última análise, assegurar, literalmente: ‘tornar seguros’ os direitos que esses dispositivos adnumeram: um experimento de realização da justiça”⁸⁷.

Ademais, a segurança jurídica pode ser deduzida de outros princípios expressamente consagrados pelo ordenamento constitucional brasileiro – especialmente do princípio do Estado de Direito, consubstanciado no artigo 1º da Constituição Federal de 1988. Fundamental esclarecer, entretanto, que seria totalmente impertinente defender, no âmbito do ordenamento jurídico brasileiro, a segurança jurídica como pura derivação do Estado de Direito, porquanto, no caso brasileiro, não se pode, no estudo da segurança jurídica, passar ao largo da analiticidade constitucional⁸⁸. Não há, todavia, que se negligenciar a relevância da segurança jurídica para a conformação do “Estado de Direito”, de modo que se trata de noções indissociáveis, como salienta Ingo Sarlet:

“Importa relembrar, neste contexto, que a segurança jurídica (para além das manifestações específicas expressamente constantes do texto constitucional) integra, na condição de subprincípio, também os elementos nucleares da noção de Estado de Direito plasmada na Constituição de 1988 desta sendo indissociável. Ademais, nem o princípio fundamental da segurança jurídica e nem mesmo o complexo de direitos fundamentais específicos já referidos e agasalhados pelo nosso Constituinte, esgotam o elenco de possibilidades quando se cuida de delimitar o âmbito de proteção de um direito à segurança jurídica, à luz do sistema constitucional brasileiro”⁸⁹.

Ainda acerca da implicitude da segurança jurídica no sistema constitucional brasileiro, vale salientar que, dado seu caráter de direito e de garantia, ela também se vê

XL), até chegar às demais garantias processuais (penais e civis), como é o caso da individualização e limitação das penas (artigo 5º, incisos XLV e XLVIII), das restrições à extradição (artigo 5º, incisos LI e LII) e das garantias do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa (artigo 5º, incisos LIV e LV), apenas para referir algumas das mais relevantes, limitando-nos aqui aos exemplos extraídos do artigo 5º, que, num sentido amplo, também guardam conexão com a noção de segurança jurídica” (SARLET, Ingo Wolfgang. A eficácia do direito fundamental à segurança jurídica: dignidade da pessoa humana, direitos fundamentais e proibição de retrocesso social. *Revista Brasileira de Direito Comparado*, Rio de Janeiro, n. 28, p. 96-97, 2005).

⁸⁷ BORGES, José Souto Maior. Princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do tributo. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 63, p. 206, 1993.

⁸⁸ Cf. TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 31.

⁸⁹ SARLET, Ingo Wolfgang. A eficácia do direito fundamental à segurança jurídica: dignidade da pessoa humana, direitos fundamentais e proibição de retrocesso social. *Revista Brasileira de Direito Comparado*, Rio de Janeiro, n. 28, p. 97, 2005.

recepcionada por meio do §2º do artigo 5º⁹⁰ e, relativamente à matéria tributária, pelo artigo 150, *caput*⁹¹, da Constituição Federal, destacando-se, com Heleno Torres⁹², que o garantismo tributário brasileiro caracteriza-se não apenas pelas garantias expressas, mas também pela incorporação do princípio da segurança jurídica em sua integralidade – logo, em todos os seus campos funcionais – e de seus subprincípios.

Essa simultânea explicitude e implicitude da segurança jurídica tem sido reconhecida pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, conforme resta evidenciado no voto da Ministra Ellen Gracie no Recurso Extraordinário nº 566.621.

“O princípio da segurança jurídica decorre implicitamente não só da sua concretização em direitos e garantias individuais expressamente contemplados no art. 5º da Constituição, como, entre vários outros, os incisos XXXV e XXXVI, mas também de outros dispositivos constitucionais e diretamente do sobreprincípio do Estado de Direito, estampado no art. 1º da Constituição, do qual se extraem, independentemente de norma expressa, garantias como a proteção da liberdade e contra a arbitrariedade, bem como de acesso ao judiciário”⁹³.

Feita essa breve apresentação acerca da fundamentação da segurança jurídica, importa tecer algumas observações sobre sua natureza, focalizando-se o aspecto normativo.

2.2. O Caráter Normativo da Segurança Jurídica

Ante as considerações acima, não há dúvidas acerca da positivação da segurança jurídica no âmbito do ordenamento jurídico brasileiro, a qual constitui, nas palavras de

⁹⁰ “Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte” (BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 30 dez. 2012).

⁹¹ “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios” (BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 30 dez. 2012).

⁹² *Direito constitucional tributário e segurança jurídica*: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 19.

⁹³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 566.621. Recorrente: União. Recorrido: Ruy Cesar Abella Ferreira. Relatora: Ministra Ellen Gracie. Julgamento: 04 ago. 2011. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=628479>>. Acesso em: 08 jul. 2012.

José Souto Maior Borges⁹⁴, uma “categoria dogmática”. Nesse sentido, embora entenda que, provavelmente, a positivação da segurança jurídica seja a menos necessária, César García Novoa salienta que isso não significa que ela seja irrelevante, mormente quando tal positivação tem lugar constitucional. Afinal, tal positivação tem o condão de garantir a eficácia aplicativa da segurança jurídica, porquanto implica sua consagração como princípio⁹⁵, de modo que “cabe, por tanto, afirmar que la incorporación constitucional de la seguridad jurídica como principio supone su reconocimiento como *derecho a la seguridad jurídica*”⁹⁶.

Portanto, ainda que a segurança jurídica possa ser considerada um valor, trata-se, sob o aspecto normativo⁹⁷, de um princípio do ordenamento jurídico brasileiro⁹⁸. Por outro

⁹⁴ Princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do tributo. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 63, p. 206, 1993.

⁹⁵ GARCÍA NOVOA, César. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2000, p. 38-39. Eis as considerações do autor acerca da positivação da segurança jurídica pela Constituição Espanhola:

“Esta forma de pensar es propia de una concepción del Derecho como instrumento de composición de intereses contrapuestos y no exclusivamente como un cuerpo normativo inspirado en fines objetivos derivados de la Constitución. Desde este punto de vista, cualquier principio no directamente aplicable al conflicto jurídico, resulta adjetivado – incluso con cierta connotación peyorativa – como valor. (...)”

Tal positivización de la seguridad jurídica se lleva a cabo con la prioritaria vocación de garantizar su eficacia aplicativa – art. 9.3 –, lo que ya supone una diferencia respecto a la justicia, que la Constitución simplemente ‘propugna’; esto, guste o no, supone limitar la noción de justicia a la condición de un *príus axiológico* de todas las normas, incluidos los preceptos constitucionales que amparan la seguridad. Por tanto, la mención expresa que la Constitución hace a la seguridad jurídica conlleva la consagración de la misma como principio. desde el punto de vista dogmático, eso significa que la seguridad jurídica, al igual que otros principios incorporados a la Constitución, deviene definitivamente constituida en fuente del Derecho y dotada de obligatoriedad.

Las consecuencias en cuanto a la invocación de la seguridad jurídica por los particulares serán muy importantes; sólo si la seguridad jurídica es entendida como principio podremos afirmar que su transgresión por una norma de rango legal no nos merecerá un mero juicio de legitimidad sino que podremos decir que estamos ante un supuesto de inadecuación constitucional, que se podrá hacer valer vía recurso o cuestión de inconstitucionalidad. Sólo si nos hallamos ante un principio, más aún cuando el mismo se encuentra constitucionalizado, puede la seguridad jurídica servir como instrumento para fiscalizar judicialmente reglamentos administrativos o para anular una disposición general de la Administración. Sólo se estamos ante un principio podremos utilizar la seguridad como criterio para el enjuiciamiento de actuaciones discrecionales de la Administración, lo que no es posible a través de una abstracta invocación de valores” (GARCÍA NOVOA, César. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2000, p. 38-39).

⁹⁶ GARCÍA NOVOA, César. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2000, p. 40.

⁹⁷ “Todas as considerações precedentes demonstram que não se pode, portanto, confundir a segurança jurídica como fato (dimensão fática), como valor (dimensão estritamente axiológica) e como norma (dimensão normativa): uma coisa é o *fato* de os julgadores aplicarem o ordenamento jurídico a fim de confirmar as previsões feitas para a maioria das suas decisões; outra é a asserção de que é muito *melhor* um ordenamento previsível que um imprevisível; e outra, ainda, a obrigação de os julgadores aplicarem o ordenamento de modo a aumentar a probabilidade de previsões das suas decisões por parte dos operadores do Direito. Trata-se de planos diferentes, sujeitos a juízos diversos: segurança jurídica como fato é a capacidade de prever uma situação de fato; segurança jurídica como valor é a manifestação de aprovação ou de desaprovação a respeito da segurança jurídica; a segurança jurídica como norma é a prescrição para a adoção

giro, afirmar que a segurança jurídica é um princípio não significa rechaçar sua condição de valor; ao contrário, significa corroborá-la⁹⁹.

A categorização da segurança jurídica como princípio é largamente aceita¹⁰⁰. Nesse sentido, e dado o escopo do presente trabalho, não se faz necessário um aprofundamento nesse particular, de modo que se pretende, aqui, apenas justificar a mencionada categorização e apontar suas principais consequências.

Para tanto, não se pode deixar de fazer referência à diferenciação entre regras e princípios, lembrando-se que ambos consistem em normas, porquanto tanto as regras quanto os princípios podem ser formulados nos termos de uma relação deôntica,

de comportamentos destinados a assegurar a realização de uma situação de fato de maior ou menor difusão e a extensão da capacidade de prever as consequências jurídicas dos comportamentos. Enfim, uma coisa é o *estado de fato* indicador da possibilidade de o cidadão antecipar efeitos jurídicos de atos presentes; outra é a *norma* que prescreve que a instituição e a aplicação de normas sejam realizadas de maneira a incrementar a capacidade de o cidadão antecipar efeitos jurídicos futuros de atos presentes: enquanto lá a segurança jurídica refere-se a um fato, aqui ela diz respeito a uma *norma-princípio*” (ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011, p.110).

⁹⁸ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. O princípio da segurança jurídica no campo tributário. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 94, p. 21-31.

Nessa esteira, vale trazer à baila as seguintes considerações de José Souto Maior Borges: “A segurança jurídica pode ser visualizada como um valor transcendente ao ordenamento jurídico, no sentido de que a sua investigação não se confirma ao sistema jurídico positivo. Antes, inspira as normas que, no âmbito do Direito Positivo, lhe atribuem efetividade. Matéria a ser abordada pela Filosofia do Direito. Sob essa perspectiva, a investigação filosófico-jurídica incide sobre a ordenação jurídica positiva. Não coincide, porém, como ela. Porque a esta última só interessa a segurança jurídica enquanto valor imanente ao ordenamento jurídico. De conseguinte, a segurança jurídica é, sob este último aspecto, matéria de direito posto. Valor contemplado e consignado em normas de direito positivo” (BORGES, José Souto Maior. Princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do tributo. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 63, p. 206, 1993).

Também a seguinte observação de Casás se mostra aqui pertinente: “Desde mi óptica, la *seguridad* constituye un *principio de derecho recibido*; conforma un *valor* de elevado rango en todo ordenamiento jurídico y, a tenor de la Constitución de la República Argentina, sustenta un *derecho público subjetivo merecedor* de tutela y garantía” (CASÁS, José Osvaldo. *Seguridad jurídica y tributación*. *Revista Jurídica de Buenos Aires*. Buenos Aires, p. 73, 2001).

⁹⁹ “Sin embargo, la disyuntiva acerca de si la seguridad es principio o es valor puede tener su importancia si se propugna entre valores y principios una distinción más o menos radical, como se ha venido haciendo por un cierto sector de la doctrina. Así, frecuentemente al valor no se le reconoce aplicabilidad directa sino – en palabras de SA GOMES – *una virtualidad meramente invocativa*, por su esencia suprapositiva. Las normas jurídicas imlemente se inspirarán en ellos aunque no los desarrollarán, entendiendo por desarrollo el despliegue en el ordenamiento jurídico de lo que de una manera más concentrada ya se encuentra en él. A los valores se les tendría en cuenta a los simples efectos de su condición de *parámetros de crítica* de las normas positivas. Por el contrario, el principio tendría una función normativa, que sería una consecuencia lógica de su identificación con la norma. Los principios, admitida su raigambre positivista, deben ser considerados normas, aunque normas enunciadas con una extrema generalidad, por lo que la diferencia con el resto de disposiciones estaría en un distinto grado de abstracción” (GARCÍA NOVOA, César. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2000, p. 34).

¹⁰⁰ Cf., exemplificativamente, ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 110; TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 185 e ss.

modalizada como exigido, permitido e proibido¹⁰¹. Desse modo, diferenciar regras e princípios significa diferenciar dois tipos de norma.

Diante dessas premissas, vale trazer à baila, em apertada síntese, a diferenciação entre normas e princípios da forma propugnada por dois dos mais influentes teóricos do direito da atualidade, Ronald Dworkin e Robert Alexy, a fim de, com isso, justificar-se a categorização da segurança jurídica como princípio.

Nesse sentido, para Dworkin, a diferenciação entre regras e princípios tem natureza lógica¹⁰², porquanto se diferenciam no caráter do direcionamento a ser dado, de modo que as regras, diferentemente dos princípios, são aplicadas de forma “tudo ou nada”. Assim, em se ocorrendo o fato descrito na hipótese normativa, deve-se necessariamente aceitar o consequente, caso a norma seja válida; caso contrário, ela não contribui para o deslinde do caso concreto¹⁰³. O autor admite que as regras possam ter exceções, no entanto, estas devem ser levadas em consideração para que a regra seja precisamente enunciada. Os princípios, por sua vez, não impõem consequências que devem necessariamente ter lugar na verificação do fato jurídico descrito na hipótese¹⁰⁴. Os princípios, diferentemente das regras, carregam uma “dimensão de peso”, de modo que podem ser observados em maior

¹⁰¹ Cf. ALEXY, Robert. *Theorie der Grundrechte*. 5ª ed. Frankfurt am Main: Suhrkamp, 2006, p. 72.

¹⁰² Está-se fazendo referência, aqui, à distinção entre regras e princípios “em sentido geral”, a lembrar-se que Dworkin reconhece uma noção mais estreita de princípio, a qual se diferencia das “políticas”, salientando, entretanto, a possibilidade de esta distinção não persistir: “I just spoke of ‘principles, policies, and other sorts of standards’. Most often I shall use the term ‘principle’ generically, to refer to the whole set of these Standards other than rules; occasionally, however, I shall be more precise, and distinguish between principles and policies. Although nothing in the present argument will turn on the distinction, I should state how I draw it. I call a ‘policy’ that kind of standard that sets out a goal to be reached, generally an improvement in some economic, political, or social feature of the community (though some goals are negative, in that they stipulate that some present feature is to be protected from adverse change). I call a ‘principle’ a standard that is to be observed, not because it will advance or secure an economic, political, or social situation deemed desirable, but because it is a requirement of justice or fairness or some other dimension of morality. Thus the standard that automobile accidents are to be decreased is a policy, and the standard that no man may profit by his own wrong a principle. The distinction can be collapsed by construing a principle as stating a social goal (*i.e.*, the goal of a society in which no man profits by his own wrong), or by construing a policy as stating a principle (*i.e.*, the principle that the goal the policy embraces is a worthy one) or by adopting the utilitarian thesis that principles of justice are disguised statements of goals (securing the greatest happiness of the greatest number). In some contexts the distinction has uses which are lost if it is thus collapsed (DWORKIN, Ronald. *Taking rights seriously*. London: Duckworth, 1991, p. 22-23).

¹⁰³ “The difference between legal principles and legal rules is a logical distinction. Both sets of standards point to particular decisions about legal obligation in particular circumstances, but they differ in the character of the direction they give. If the facts a rule stipulates are given, then either the rule is valid, in which case the answer it supplies must be accepted, or it is not, in which case it contributes nothing to the decision” (DWORKIN, Ronald. *Taking rights seriously*. London: Duckworth, 1991, p. 24).

¹⁰⁴ “But this is not the way the sample principles in the quotations operate. Even those which look most like rules do not set out legal consequences that follow automatically when the conditions provided are met” (DWORKIN, Ronald. *Taking rights seriously*. London: Duckworth, 1991, p. 25).

ou menor extensão. Essa “dimensão de peso” deverá ser considerada caso haja uma colisão de princípios¹⁰⁵. Isso não se verifica relativamente às regras, pois, se duas regras conflitarem, uma não será válida¹⁰⁶.

Também para Alexy os princípios podem ser observados em maior ou menor extensão. Não obstante, esse autor se opõe à forma “tudo ou nada” de aplicação de regras, propugnada por Dworkin. Para Alexy, a enumeração de todas as exceções imagináveis a uma regra não seria possível¹⁰⁷. Assim, ele defende que a diferença entre regras e princípios reside no fato de que princípios são mandamentos de otimização, de modo que se caracterizam pelo fato de poderem ser observados em diferentes extensões, as quais dependem de uma determinação jurídica – e não apenas fática. Por sua vez, regras são ou não atendidas, de forma que, sendo uma regra válida, exige-se que a sua determinação seja observada, não havendo que se falar em maior ou menor observância.

Os limites do objeto do presente trabalho não permitem um maior aprofundamento na teoria dos princípios. De qualquer modo, as considerações acima já permitem que se conclua que a segurança jurídica constitui um princípio¹⁰⁸, uma vez que não é aplicável na forma “tudo ou nada” e corresponde a mandamento de otimização. Antecipa-se, todavia, que a segurança jurídica não é sopesável com outros princípios. Retornar-se-á a essa questão abaixo.

¹⁰⁵ “Principles have a dimension that rules do not – the dimension of weight or importance. When principles intersect (the policy of protecting automobiles consumers intersecting with principles of freedom of contract, for example), one who must resolve the conflict has to take into account the relative weight of each. This cannot be, of course, an exact measurement, and the judgment that a particular principle or policy is more important than another will often be a controversial one. Nevertheless, it is an integral part of the concept of a principle that it has this dimension that it makes sense to ask how important or how weighty it is” (DWORKIN, Ronald. *Taking rights seriously*. London: Duckworth, 1991, p. 26-27).

¹⁰⁶ DWORKIN, Ronald. *Taking rights seriously*. London: Duckworth, 1991, p. 27.

¹⁰⁷ ALEXY, Robert. *Rechtsregeln und Rechtsprinzipien*. In: MACCORMICK, Neil; PANOU, Stavros; VALLAURI, Luigi Lombardi. *Conditions of validity and cognition in modern legal thought = Geltungs- und Erkenntnisbedingungen im modernen Rechtsdenken*. Stuttgart: Steiner, 1985, p. 16-17.

¹⁰⁸ “Especialmente no que toca ao objeto do presente estudo, deve-se destacar que, sob qualquer ótica em que se considerem os princípios, seja pelo conteúdo de fundamentalidade, de generalidade e de abstração, seja levando em conta à sua estrutura normativa, a segurança jurídica é desenganadamente um princípio” (BAPTISTA, Patrícia Ferreira. *Segurança jurídica e proteção da confiança legítima no direito administrativo: análise sistemática e critérios de aplicação no direito administrativo brasileiro*. 2006. 374 f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, p. 29).

Segundo Heleno Tôrres¹⁰⁹, na Constituição brasileira, o princípio da segurança jurídica ostenta a força de um princípio-síntese, haja vista que, não obstante exista referência expressa a esse princípio na Constituição e em leis esparsas, trata-se de princípio construído a partir do somatório de outros princípios e garantias fundamentais. Ademais, para o autor, o princípio da segurança jurídica se apresenta tanto “na condição de *direito fundamental à ordem jurídica segura* quanto na acepção de garantia material aos direitos e liberdades protegidos, sobre os quais exerce a função de assegurar efetividade”¹¹⁰.

Heleno Taveira Torres¹¹¹ esclarece, todavia, que prepondera a natureza “garantia” da segurança jurídica, “voltada que se encontra para a proteção constitucional de posições jurídicas, inclusive o próprio direito à segurança jurídica, nas suas modalidades de garantias material, formal e de estabilidade do ordenamento”. Nota-se, portanto, que a própria segurança jurídica – vista como garantia – direciona-se à proteção do direito à segurança jurídica. Ademais, essa concepção da segurança jurídica como “garantia” vai de encontro à noção de segurança *do* direito, a partir de uma concepção material, a qual se compatibiliza com o Estado Democrático de Direito¹¹².

3. Segurança Jurídica Material: Expressões do seu Conteúdo

A fim de se delimitar o conteúdo da segurança jurídica deve-se, primeiramente, esclarecer que esta será, no âmbito deste trabalho, compreendida como *segurança do direito*, a lembrar-se que é nesse sentido que essa expressão é, em regra, utilizada pela

¹⁰⁹ TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 190.

¹¹⁰ TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 188. Nesse sentido, César García Novoa anota que, “en suma, el valor normativo de la Constitución permite afirmar que de la misma se desprende un derecho del ciudadano a la seguridad jurídica, que éste podrá hacer valer invocando ante los jueces y tribunales el propio texto constitucional” (GARCÍA NOVOA, César. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2000, p. 41-42).

¹¹¹ *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 192.

¹¹² “Segurança jurídica significa a clara determinação e proteção do direito contra o não-direito, para todos” (FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *Segurança jurídica e normas gerais tributárias*. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 5, n. 17-18, p. 51, jul./dez. 1981).

doutrina e pela jurisprudência, aqui e alhures¹¹³. Não obstante, considerar-se-á, conforme se vem enfatizando, que a segurança jurídica deve ser compreendida no âmbito do Estado Democrático de Direito, no qual não tem mais lugar a concepção de segurança jurídica atrelada à noção formalista de Estado e, portanto, desvinculada da realização da justiça material.

A complexidade da definição da segurança jurídica, bem como a dificuldade na demarcação de seu conteúdo, tem sido exaustivamente apontada pela doutrina¹¹⁴. Tal situação decorre do caráter multifacetado da segurança jurídica – este, sim, incontroverso –, de modo que não é possível verificar um consenso acerca da definição e nem da delimitação do conteúdo da segurança jurídica. Desse modo, Arnauld¹¹⁵ chega a indagar se a própria natureza da expressão “segurança jurídica” não impediria a clara determinação do seu conteúdo. Nesse sentido, o autor salienta que o máximo que se pode esperar é uma aproximação da segurança jurídica, pois, assim, como a justiça, a segurança jurídica não é um meio, mas um princípio condutor (*Leitprinzip, idée directrice*) do Estado de Direito¹¹⁶.

De qualquer modo, a forma mais frutífera para análise e, até mesmo, para a definição da segurança jurídica, consiste na investigação de suas múltiplas expressões¹¹⁷, o que pressupõe a individualização dos diversos aspectos do conteúdo da segurança jurídica. Fundamental anotar, entretanto, que também não se verifica um consenso acerca dos múltiplos conteúdos da segurança jurídica, haja vista as diversas possíveis perspectivas de análise.

¹¹³ Cf. ARNAULD, Andreas von. *Rechtssicherheit: perspektivische Annäherungen an eine idée directrice des Rechts*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2006, p. 101.

¹¹⁴ “O tema da segurança jurídica é, ao mesmo tempo, um dos mais simples e intrincados do direito. Sua simplicidade repousa no aspecto intuitivo que a idéia fornece, no sentido de que o direito, onde é claro e delimitado, cria condições de **certeza** e **igualdade** que habilitam o cidadão a sentir-se senhor de seus próprios atos e dos atos dos outros. Seu intrincado está justamente nesta dificuldade primária do significado desse **estar senhor de seus atos e dos atos alheios** na medida em que os outros também devam estar senhores dos seus e dos nossos atos” (FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. Segurança jurídica e normas gerais tributárias. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 5, n. 17-18, p. 51, jul./dez. 1981). Cf. GARCÍA NOVOA, César. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2000, p. 19; SIMONE, Diego Caldas R. de. *Segurança jurídica e tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 66.

¹¹⁵ *Rechtssicherheit: perspektivische Annäherungen an eine idée directrice des Rechts*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2006, p. 103.

¹¹⁶ A esse respeito cf. PÉREZ LUÑO, Antonio-Enrique. *La seguridad jurídica*. Barcelona: Ariel, 1991, p. 104-107.

¹¹⁷ Cf. ENGLISCH, Joachim; PLUM, Beate. Schutz des Vertrauens auf Steuergesetze, Finanzrechtsprechung und Regelungen der Finanzverwaltung. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 4, p. 343, 2004.

Dessa forma, essa opção de abordagem da segurança jurídica a partir de suas múltiplas expressões – funções, no entendimento de Heleno Torres¹¹⁸ – prescinde de uma definição conceitual da segurança jurídica. Nesse sentido, como salienta Arnould¹¹⁹, não se questiona, neste contexto “o que é segurança jurídica?”¹²⁰, em vez disso, indaga-se “o que a segurança jurídica exige?”¹²¹ ou “o que pertence à segurança jurídica?”¹²².

Nesse diapasão, Heleno Taveira Torres¹²³ prioriza uma abordagem funcional da segurança jurídica – em detrimento daquela conceitual –, na qual o autor destaca o que chama de *âmbitos funcionais*¹²⁴ da segurança jurídica:

“Cientes dessas cautelas, define-se o princípio da segurança jurídica tributária, em uma proposta funcional, como *princípio-garantia constitucional que tem por finalidade proteger expectativas de confiança legítima nos atos de criação ou de aplicação de normas, mediante certeza jurídica, estabilidade do ordenamento e confiabilidade na efetividade de direitos e liberdades, assegurada como direito público fundamental*”¹²⁵.

Como esclarece o próprio Heleno Torres¹²⁶, a definição de segurança jurídica tributária por ele proposta tem como corolário subjetivo a confiança¹²⁷. Afinal, como

¹¹⁸ TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica*: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 196 e ss.

¹¹⁹ *Rechtssicherheit*: perspektivische Annäherungen an eine *idée directrice* des Rechts. Tübingen: Mohr Siebeck, 2006, p. 102.

¹²⁰ No original: “Was ist Rechtssicherheit?”.

¹²¹ No original: “Was verlangt Rechtssicherheit?”.

¹²² No original: “Was gehört zur Rechtssicherheit?”.

¹²³ *Direito constitucional tributário e segurança jurídica*: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 186.

¹²⁴ TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica*: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 196 e ss.

¹²⁵ TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica*: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 186-187. Mais adiante, anota o autor: “A segurança jurídica equivale à garantia de confiança na permanência, previsibilidade e estabilidade funcional do sistema jurídico, o que deve ser observado na autorreprodução para a ordenação de condutas, na acessibilidade e clareza de textos normativos e principalmente na aplicação dessas normas, na interação entre regras e princípios. A inviolabilidade do ordenamento reclama essa preservação da confiança e da previsibilidade, de modo a evitar o arbítrio” (TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica*: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 237-238).

¹²⁶ *Direito constitucional tributário e segurança jurídica*: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 187.

¹²⁷ Conforme o autor deixa claro ao longo de sua tese, a confiança, como corolário subjetivo da segurança jurídica, tem seu conteúdo evidenciado “pela certeza da *legalidade* tributária e do ‘Sistema Constitucional Tributário’, enquanto diferenciação que tem por propósito reduzir a complexidade e indeterminações do ‘ambiente’ e assegurar direitos e liberdades fundamentais, calibração da estabilidade sistêmica, mediante princípios de correção implícitos, como os de proibição de excesso, proporcionalidade e razoabilidade, e, por fim, o princípio de proteção da confiança legítima *stricto sensu*, na forma de confiança na *experiência* do sistema tributário, a partir das condutas adotadas e práticas efetivadas por órgãos ou autoridades” (TORRES,

evidencia o autor, aquele que confia no ordenamento, adquire uma expectativa legítima de que tal confiança seja protegida.

Arnould¹²⁸, por sua vez, opta pela apresentação dos “elementos estruturais” da ideia de um direito seguro, os quais teriam o condão de concretizar a exigência de segurança jurídica. Tais elementos seriam a confiabilidade (*Verlässlichkeit*), calculabilidade (*Berechenbarkeit*) e “reconhecibilidade” (*Erkennbarkeit*).

Para Johanna Hey¹²⁹, segurança jurídica significa continuidade do direito (*Kontinuität des Rechts*), mensurabilidade (*Meßbarkeit*) e previsibilidade (*Vorhersehbarkeit*) e, acima de tudo, proteção da confiança (*Vertrauensschutz*). Já Tercio Sampaio Ferraz Junior entende que “a segurança é função de duas variáveis, a certeza e a igualdade, que são valores distintos, podendo ser complementares ou não. Ou seja, do fato de que uma norma se dirija a todos igualmente não decorre que seu conteúdo seja certo e vice-versa”¹³⁰. O dissenso acerca do conteúdo da segurança jurídica é, portanto, visível.

De qualquer modo, independentemente da abordagem adotada, pode-se afirmar que os variados aspectos nos quais o conteúdo da segurança jurídica pode ser percebido confundem-se e estão de tal forma interrelacionados, que não é possível a concretização de um ou outro aspecto de forma individualizada.

Neste trabalho, apresentar-se-á a segurança jurídica a partir das seguintes expressões de seu conteúdo: certeza, continuidade e proteção da confiança.

De plano, esclarece-se que tais aspectos devem ser compreendidos de forma complementar e interconectada. Assim, como salienta Birk, “confiança é a crença na continuidade”¹³¹ (tradução livre). Desse modo, se, por um lado, não é possível falar em

Helena Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 187).

¹²⁸ *Rechtssicherheit: perspektivische Annäherungen an eine idée directrice des Rechts*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2006, p. 104 e ss.

¹²⁹ *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2002, p. 110-111.

¹³⁰ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. Segurança jurídica e normas gerais tributárias. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 5, n. 17-18, p. 51, jul./dez. 1981.

¹³¹ No original: “Vertrauen ist Glaube an Kontinuität” (BIRK, Dieter. Kontinuitätsgewähr und Vertrauensschutz. In: PEZZER, Heinz-Jürgen (coord.). *Vertrauensschutz im Steuerrecht*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2004, p. 10).

proteção da confiança nas relações interpessoais, entendida aquela sob a ótica emocional e pessoal; por outro lado, a confiança no direito tem outra natureza, de modo que pode ser objetivada por meio da previsibilidade – o que remete ao aspecto da “certeza” – e da continuidade¹³². De outra banda, tem-se que a confiança no conteúdo normativo pressupõe a observância da certeza¹³³ e da continuidade.

Ademais, tendo em vista as considerações feitas acima no intuito de se situar a segurança jurídica no Estado Democrático de Direito, tem-se que a segurança jurídica – segurança do direito – será abordada ao longo deste trabalho sob a perspectiva material, de modo que não se prescindirá de sua função de garantia de direitos fundamentais¹³⁴. Nesse diapasão, vale lembrar, com Heleno Taveira Torres, que o regime de segurança jurídica inerente ao Estado Democrático de Direito relativamente à matéria tributária consiste em um “sistema de confiabilidade e efetividade de direitos e garantias dos contribuintes e do próprio Estado”^{135 e 136}.

Antes de se passar à análise das expressões do conteúdo da segurança jurídica, não se pode deixar de aludir à tradicional diferenciação entre “segurança jurídica objetiva” e

¹³² Cf. BIRK, Dieter. Kontinuitätsgewähr und Vertrauensschutz. In: PEZZER, Heinz-Jürgen (coord.). *Vertrauensschutz im Steuerrecht*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2004, p. 10.

¹³³ Cf. BIRK, Dieter. Kontinuitätsgewähr und Vertrauensschutz. In: PEZZER, Heinz-Jürgen (coord.). *Vertrauensschutz im Steuerrecht*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2004, p. 14.

¹³⁴ Diante da concepção de segurança jurídica aqui adotada – segurança do direito, materialmente considerada –, a qual atribui à segurança jurídica a ideia de proteção do ordenamento jurídico, cabe uma referência à dimensão jurídico-objetiva dos direitos fundamentais, a qual implica um dever geral de proteção de tais direitos. Cf. SARLET, Ingo. A eficácia do direito fundamental à segurança jurídica: dignidade da pessoa humana, direitos fundamentais e proibição de retrocesso social. *Revista Brasileira de Direito Comparado*, Rio de Janeiro, n. 28, p. 97, 2005; e, sobretudo, ALEXY, Robert. Grundrechte als subjektive Rechte und als objektive Normen. *Der Staat*, Berlin, v. 29, n. 4, p. 49-68, 1990.

¹³⁵ TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 35.

¹³⁶ “Com a *confiança*, o ordenamento torna-se mais resistente à insegurança, na medida em que ‘o sistema substitui a certeza externa pela certeza interna’ como forma de garantir uma certeza racionalmente controlada, em decorrência da confiabilidade da legalidade e daquela no próprio funcionamento do sistema diferenciado. ‘Confiar’ na certeza da *legalidade* é o conteúdo do princípio de certeza do direito; ‘confiar’ no sistema jurídico é, à semelhança, o sentido de complementação do princípio de segurança jurídica no Estado Democrático de Direito, a partir da própria *diferenciação do sistema*, pela previsibilidade funcional (hierarquia de normas, regras de validade e efetividade de critérios de justiça), ou pela ‘expectativa de confiança legítima’, baseada na ‘*experiência*’, naquilo que corresponde à ‘prática’ das autoridades e da forma de cumprimento das normas e princípios. Não é por outro motivo que cada vez mais a legalidade aproxima-se dessa confiança oriunda da experiência, com a tipificação de condutas de confiança, para proteger ou punir aqueles que as demonstram ou atuam contra elas, respectivamente” (TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 33).

“segurança jurídica subjetiva”^{137 e 138}. A primeira relaciona-se à segurança do ordenamento jurídico objetivamente considerado – relacionando-se, sobretudo, à noção de certeza –, ao passo que a segunda refere-se à segurança jurídica percebida pelo cidadão – tradicionalmente relacionada à ideia de proteção da confiança, conforme restará demonstrado abaixo¹³⁹.

Não obstante, também ficará evidenciado abaixo a superação dessa diferenciação, pelo menos de forma rígida, haja vista a já referida interconexão entre as diferentes expressões de segurança jurídica, de modo que não se possa falar – mesmo em termos teóricos – de uma segurança jurídica estritamente subjetiva ou de uma segurança jurídica estritamente objetiva. Nesse sentido, César García Novoa observa que, se, por um lado, sob uma perspectiva objetiva, a segurança jurídica se relaciona à certeza e previsibilidade do ordenamento; por outro lado, tal previsibilidade, “sólo tendrá sentido reflejada en el ánimo subjetivo del ciudadano, por lo que se va a manifestar en la idea de protección de la

¹³⁷ Cf. ENGLISCH, Joachim; PLUM, Beate. Schutz des Vertrauens auf Steuergesetze, Finanzrechtsprechung und Regelungen der Finanzverwaltung. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 4, p. 343, 2004; GARCÍA NOVOA, César. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2000, p. 73-74; TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 204; VOGEL, Klaus. Rechtssicherheit und Rückwirkung zwischen Vernunftrecht und Verfassungsrecht. *Juristenzeitung*, Tübingen, n. 18, p. 833, 1988.

¹³⁸ “Até meados do século XX, o valor da segurança jurídica era estudado apenas em sua feição objetiva, vinculada à certeza do ordenamento jurídico pela garantia de estabilidade das relações jurídicas, representada pelo princípio da legalidade, o que incluía, no máximo, uma dimensão temporal, identificada na garantia da irretroatividade das ações estatais. Porém, com a crise do positivismo formalista no *Estado Social de Direito*, restou fortalecida a consciência de que a norma não se resume ao seu texto, só se completando com a sua concreção em relação ao âmbito revelado pela realidade social que pretende regular. Em consequência, a previsão da certeza no plano abstrato da lei, garantida pelos princípios da legalidade e da irretroatividade prestam limitada tutela ao valor da segurança do cidadão se for desprezada a sua dimensão subjetiva, extraída das expectativas criadas pela interpretação que a norma vem recebendo no plano da sua aplicação aos casos concretos” (RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A segurança jurídica do contribuinte: legalidade, não-surpresa e proteção à confiança legítima*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, p. 227).

¹³⁹ Almiro do Couto e Silva apresenta uma diferenciação mais específica entre segurança jurídica subjetiva e objetiva: “A segurança jurídica é entendida como sendo, um conceito ou um princípio jurídico que se ramifica em duas partes: uma de natureza *objetiva* e outra de natureza *subjetiva*. A primeira, de natureza *objetiva*, é aquela que envolve a questão dos limites à retroatividade dos atos do Estado até mesmo quando estes se qualifiquem como atos legislativos. Diz respeito, portanto, à proteção do direito adquirido, ao ato jurídico perfeito e à coisa julgada. Diferentemente do que acontece em outros países cujos ordenamentos jurídicos freqüentemente têm servido de inspiração ao direito brasileiro, tal proteção está há muito incorporada à nossa tradição constitucional e dela expressamente cogita a Constituição de 1988, no art. 5º, inciso XXXVI.

A outra, de natureza *subjetiva*, concerne à *proteção da confiança* das pessoas no pertinente aos atos, procedimentos e condutas do Estado, nos mais diferentes aspectos de sua atuação” (SILVA, Almiro Couto e. O princípio da segurança jurídica (proteção à confiança) no direito público brasileiro e o direito da Administração Pública de anular seus próprios atos administrativos: o prazo decadencial do art. 54 da Lei do Processo Administrativo da União (Lei nº 9.784/99). *Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro, n. 237, p. 273-274, jul./set. 2004).

confianza – *Vertrauensschutz*”¹⁴⁰. De outra banda, a proteção da confiança “sólo será posible a partir de las manifestaciones objetivas de la previsibilidad del ordenamiento”¹⁴¹.

Nessa mesma linha, Klaus Vogel¹⁴² destaca que a segurança jurídica de direitos subjetivos decorre da segurança jurídica do direito objetivo, de modo que a segurança jurídica do direito objetivo é pressuposto para a segurança jurídica de direitos subjetivos. É interessante observar que Vogel faz essa advertência tendo em vista justamente o fato de a segurança jurídica ser, na Alemanha, frequentemente associada tão somente à proteção da confiança, negligenciando-se, com isso, seu aspecto objetivo¹⁴³.

Finalmente, cumpre enfatizar que as diversas expressões da segurança jurídica a serem apresentadas aqui se concretizam por meio dos inúmeros princípios regentes do ordenamento jurídico brasileiro, explícitos ou implícitos, bem como por regras, constitucionais ou infraconstitucionais. Em matéria tributária, as limitações constitucionais ao poder de tributar – tanto as expressas quanto as tácitas, recepcionadas pelo *caput* do artigo 150, da Constituição Federal – merecem destaque na tarefa de concretização da segurança jurídica por meio de suas variadas expressões.

¹⁴⁰ GARCÍA NOVOA, César. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2000, p. 73.

¹⁴¹ GARCÍA NOVOA, César. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2000, p. 74.

¹⁴² Rechtssicherheit und Rückwirkung zwischen Vernunftrecht und Verfassungsrecht. *Juristenzeitung*, Tübingen, n. 18, p. 833, 1988. Nesse mesmo sentido: ENGLISCH, Joachim; PLUM, Beate. Schutz des Vertrauens auf Steuergesetze, Finanzrechtsprechung und Regelungen der Finanzverwaltung. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 4, p. 343, 2004; GARCÍA NOVOA, César. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2000, p. 74.

¹⁴³ Após ter feito referência ao histórico essencialmente formalista da segurança jurídica, Vogel esclarece: “Por que apresento a vocês essas coisas de um passado remoto? (...)”

Porque hoje pensamos, em primeiro lugar, na expressão ‘segurança jurídica’ como proteção da confiança, ou seja, como proteção de direitos subjetivos” (tradução livre). No original: “Warum trage ich Ihnen diese längst vergangenen Dinge vor? (...)”

Einmal, weil wir heute bei dem Wort ‚Rechtssicherheit‘ in erster Linie an Vertrauensschutz, also, an den Schutz subjektiver Rechte, denken” (VOGEL, Klaus. Rechtssicherheit und Rückwirkung zwischen Vernunftrecht und Verfassungsrecht. *Juristenzeitung*, Tübingen, n. 18, p. 833, 1988).

É interessante observar que, ainda que a advertência de Vogel tenha sido feita em 1988, ela ainda é válida na atualidade.

3.1. Certeza

Primeiramente, faz-se necessário trazer à baila um esclarecimento. Não obstante as considerações acima acerca da concepção material de segurança jurídica, a segurança jurídica formal também não deve ser negligenciada no âmbito do Estado Democrático de Direito. Portanto, ao se atentar, aqui, para a insuficiência da perspectiva meramente formal na construção da segurança jurídica no Estado Democrático de Direito não se está postulando que esse aspecto deva, ou sequer possa, ser negligenciado.

Consoante já anotado, a segurança do direito foi, originalmente, concebida a partir de sua perspectiva formal. Outra não foi a abordagem no âmbito do direito tributário, de modo que a segurança jurídica em matéria tributária foi primeiramente percebida por meio da *certeza*¹⁴⁴. Adam Smith¹⁴⁵ aponta a certeza como uma das “quatro máximas (...) relativas aos impostos em geral”. A certeza acerca do tributo a ser pago – incluindo não apenas o valor a ser pago, mas também a data e o modo de pagamento – é, para Smith, tão relevante, que não se admite nem um mínimo de incerteza¹⁴⁶. Dessa forma, tem-se, por um lado, que a certeza possibilita a previsibilidade e, por outro lado, se ergue contra o arbítrio.

Assim, na linha preconizada por Adam Smith, tem-se que a segurança jurídica formal se realiza por meio da *certeza*, a qual leva à previsibilidade do direito. Entende-se, aqui, que outros aspectos – determinabilidade, mensurabilidade, calculabilidade¹⁴⁷ – ou outros fins – como a orientação de condutas – podem ser reconduzidos, respectivamente,

¹⁴⁴ CASÁS, José Osvaldo. Seguridad jurídica y tributación. *Revista Jurídica de Buenos Aires*. Buenos Aires, p. 64, 2001; TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 200.

¹⁴⁵ *A riqueza das nações*. V. 2. Trad. port. de Alexandre Amaral Rodrigues; Eunice Ostrensky. São Paulo: Martins Fontes, 2003, p. 1046- 1047.

¹⁴⁶ “É preciso que o tributo que todo indivíduo está obrigado a pagar seja fixo, e não arbitrário. A data de pagamento, o modo de pagamento, a quantidade a ser recolhida devem ser claros e evidentes para o contribuinte, bem como para qualquer outra pessoa. Caso contrário, toda pessoa sujeita ao imposto fica, em maior ou menor grau, à mercê do coletor, que pode ou aumentar o imposto de um contribuinte que odeie, ou extorquir, mediante a ameaça de aumentar o imposto, algum presente ou alguma gratificação para si mesmo. A indefinição da tributação estimula a insolência e favorece a corrupção de uma categoria de homens já naturalmente impopulares, mesmo quando não são nem insolentes nem corruptos. Na tributação, a certeza sobre aquilo que todo indivíduo precisa pagar é uma questão de tal relevância, que, segundo mostra a experiência de todas as nações, creio não haver mal tão grande como a existência de um grau mínimo de incerteza” (SMITH, Adam. *A riqueza das nações*. V. 2. Trad. port. de Alexandre Amaral Rodrigues; Eunice Ostrensky. São Paulo: Martins Fontes, 2003, p. 1047).

¹⁴⁷ Cf. PAPIER, Hans-Jürgen; MÖLLER, Johannes. Das Bestimmtheitsgebot und seine Durchsetzung. *Archiv des öffentlichen Rechts*, Tübingen, n. 122, p. 178, 1997.

às noções de certeza e de previsibilidade. Dessa forma, vale salientar que são múltiplos os vocábulos encontrados na Ciência do Direito para demarcar o conteúdo da certeza ou para identificar seus elementos e finalidades¹⁴⁸.

Tendo em vista os objetivos do presente trabalho, a certeza é aqui apresentada como uma das perspectivas sob a qual a segurança jurídica pode ser realizada, percebida ou analisada. Nesse sentido, vale fazer referência ao entendimento de Heleno Torres¹⁴⁹, para quem a certeza corresponde a um dos âmbitos funcionais da segurança jurídica. Vale ressaltar, entretanto, a concepção de Paulo de Barros Carvalho¹⁵⁰, para quem a certeza corresponde a um “sobreprincípio, estando acima de outros primados e regendo toda e qualquer porção da ordem jurídica”.

No direito alemão, o princípio da certeza (*Bestimmtheitsgrundsatz*) pode ser entendido como um refinamento do princípio da legalidade, além de ser uma exigência da segurança jurídica – que, por sua vez, se funda no princípio do Estado de Direito – e da separação dos poderes. Afinal, quando mais opaca a norma, maior a margem de ação aberta para os Poderes Executivo e Judiciário¹⁵¹. Interessante atentar, ainda, que, para Hans-Jürgen Papier e Johannes Möller¹⁵², o princípio da certeza também se apoia na proteção face à intervenção estatal – consubstanciada no art. 19, da Lei Fundamental Alemã – e na garantia de direitos fundamentais. Salienta-se, nessa esteira, não apenas as raízes da certeza relacionadas ao princípio do Estado de Direito, como também aquelas atreladas ao princípio democrático¹⁵³. Mitiga-se, assim, o caráter puramente formal da

¹⁴⁸ Nesse sentido, tem-se as seguintes considerações de Paulo de Barros Carvalho: “O sobreprincípio da certeza do direito experimenta uma dualidade de sentido que não pode ser ignorada: (i) exprime a circunstância de que o comando jurídico, atuando numa das três modalidades do deôntico (proibido, permitido e obrigatório), requer, com assomos de necessidade absoluta, que a conduta regrada esteja rigorosamente especificada (alguém, estando obrigado, tendo a permissão ou estando proibido, deve saber, especificamente, qual a conduta que lhe foi imputada, comportamento esse que não se compadece com a dúvida, com a inexatidão, com a incerteza; (ii) ao mesmo tempo, certeza do direito significa previsibilidade, isto é, o administrado tem o direito de saber, com antecedência, qual o conteúdo e alcance dos preceitos que lhe serão imputados, para que possa programar-se, tomando iniciativas e dirigindo suas atividades consoante a orientação que lhe advenha da legislação vigente. É aquilo que alguns preferem chamar de ‘princípio da não supresa’” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 281).

¹⁴⁹ *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 186-187.

¹⁵⁰ *Direito tributário, linguagem e método*. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 281 e ss.

¹⁵¹ TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*. V. 1. 2ª ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2000, p. 137.

¹⁵² Das Bestimmtheitsgebot und seine Durchsetzung. *Archiv des öffentlichen Rechts*, Tübingen, n. 122, p. 179-181, 1997.

¹⁵³ PAPIER, Hans-Jürgen. Das Bestimmtheitsgrundsatz. In: FRIAUF, Karl Heinrich (org.). *Steuerrecht und Verfassungsrecht*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 1989, p. 63.

certeza, de maneira que adquire especial relevância a observância do princípio da certeza por normas que implicam restrições a direitos fundamentais¹⁵⁴.

Nessa esteira, como anota Hartz¹⁵⁵, a segurança jurídica deve conduzir à “paz jurídica”¹⁵⁶, de modo que os cidadãos possam calcular as consequências de suas atividades e disposições econômicas, e se ajustar a elas¹⁵⁷. Note-se, portanto, a interrelação das noções de previsibilidade, calculabilidade, orientação de condutas, além de outras. Assim, pode-se afirmar, em suma, que a previsibilidade corresponde ao elemento central da segurança jurídica formal, porquanto, mormente em contexto normativo relacionado à obrigação de cidadãos entregar valores ao Estado, “la base de la posición jurídica del ciudadano será la posibilidad de prever esas obligaciones”^{158 e 159}.

Diante disso, relativamente à ideia de previsibilidade, vale trazer à baila a diferenciação formulada por Geiger¹⁶⁰ entre segurança de orientação (*Orientierungssicherheit*) e segurança de realização (*Realisierungssicherheit*), que, para o autor, correspondem às duas dimensões da “segurança da ordem” (*Ordnungssicherheit*).

¹⁵⁴ Cf. PAPIER, Hans-Jürgen; MÖLLER, Johannes. Das Bestimmtheitsgebot und seine Durchsetzung. *Archiv des öffentlichen Rechts*, Tübingen, n. 122, p. 182-183, 1997.

¹⁵⁵ Mehr Rechtssicherheit im Steuerrecht: Ziele – Wege – Grenzen. In: THOMA, Gerhard; ZACHARIAS, O. H.; NIEMANN, Ursula. *Steuerberater-Jahrbuch 1965/66*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 1965.

¹⁵⁶ Cf. LARENZ, Karl. *Richtiges Recht: Grundzüge einer Rechtsethik*. München: Beck, 1979, p. 33 e ss.

¹⁵⁷ “La certeza exige que las leyes tributarias se elaboren de tal manera que de su contenido se desprenda la garantía de que el ciudadano pueda conocer las consecuencias fiscales de sus actos. Es importante que tal conocimiento le permita prever y, consiguientemente, planificar sus conductas, renunciando incluso a realizar determinados hechos gravados, para realizar otros que no lo están – fraude de ley – o acudiendo a hechos tipificados, pero con un gravamen inferior – economía de opción –. En suma, que el particular pueda planificar fiscalmente su conducta y, si así lo estima oportuno, condicionar por motivos tributarios, las decisiones referentes a su actividad económica” (GARCÍA NOVOA, César. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2000, p. 117).

¹⁵⁸ GARCÍA NOVOA, César. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2000, p. 112.

¹⁵⁹ Nesse sentido, são as considerações de García Novoa sobre a evolução da jurisprudência constitucional espanhola: “La concreción de la seguridad en el concepto de previsibilidad ha sido, a nuestro juicio, el gran mérito de nuestra reciente jurisprudencia constitucional. Junto a pronunciamientos poco afortunados, como el que se contiene en la S. 76/1990, de 26 de abril, donde los ‘razonables niveles de certeza normativa’ de la relación tributaria se configuran como el contrapeso de la *especial relación de sujeción del contribuyente* a la que se refiere esta resolución, existen sentencias en las que se hace una más atinada defensa de la certeza de la relación tributaria. Así, a través de la S. 173/1996, de 31 de octubre, en la cual el Alto Tribunal establece que quiebra la seguridad jurídica cuando se modifica de forma imprevisible el *quantum* del ‘deber de contribuir ya satisfecho’ por medio del establecimiento de un gravamen complementario, que en el caso enjuiciado se refería a la tasa sobre el juego (FJ 5º). Para el Tribunal Constitucional, obrando así se menoscaba la confianza de los sujetos en una previa delimitación de sus obligaciones fiscales” (GARCÍA NOVOA, César. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2000, p. 112).

¹⁶⁰ *Vorstudien zu einer Soziologie des Rechts*. 4ª ed. Berlin: Duncker und Humblot: 1987, p. 63-65.

Geiger¹⁶¹ refere-se à segurança de orientação como o conhecimento acerca do conteúdo das normas, anotando que tal conhecimento tem natureza tanto ativa quanto passiva: “Eu sei que formas de comportamento os outros esperam ou não esperam de mim, e eu sei que condutas eu tenho ou não que esperar dos outros”¹⁶² (tradução livre). Trata-se da ideia de *certus*, segundo o autor. Nessa esteira, Pérez Luño¹⁶³ faz alusão à garantia de disposição e formulação normativa regular¹⁶⁴. Deve-se salientar, com César García Novoa¹⁶⁵, que a segurança de orientação deve ser entendida não sob a perspectiva da norma isoladamente considerada, mas sim no âmbito de um ordenamento, de modo que “a racionalidad del ordenamiento y el sentido de sistema que el mismo debe tener será factores decisivos en esta configuración de la seguridad”^{166 e 167}.

¹⁶¹ *Vorstudien zu einer Soziologie des Rechts*. 4ª ed. Berlin: Duncker und Humblot: 1987, p. 64-65.

¹⁶² No original: “Ich weiß, welche Handlungsweise die anderen von mir erwarten oder nicht erwarten, und ich weiß, welches Gebaren ich vom anderen zu gewärtigen habe oder nicht” (GEIGER, Theodor. *Vorstudien zu einer Soziologie des Rechts*. 4ª ed. Berlin: Duncker und Humblot: 1987, p. 64).

¹⁶³ *La seguridad jurídica*. Barcelona: Ariel, 1991, p. 23.

¹⁶⁴ Importa fazer, aqui, dois esclarecimentos. Primeiramente, tem-se que Antonio-Enrique Pérez Luño não utiliza as expressões “segurança de orientação” e “segurança de realização”. Não obstante, o autor faz referência a duas exigências básicas da segurança jurídica, que seriam a “correção estrutural” e a “correção funcional” (PÉREZ LUÑO, Antonio-Enrique. *La seguridad jurídica*. Barcelona: Ariel, 1991, p. 22 e ss.). Pode-se, com César García Novoa, entender que a “correção estrutural” refere-se à mesma realidade representada pela “segurança de orientação”, ao passo que a “correção funcional” equipara-se à “segurança de realização” (NOVOA, César García. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2000, p. 74-75).

Outro esclarecimento refere-se ao fato de se estar, neste trabalho, abordando a segurança de orientação e a segurança de realização no âmbito da certeza. Reputa-se correta essa organização de ideias, haja vista que ambas às exigências remetem à previsibilidade, finalidade maior da certeza. Importa esclarecer, entretanto, que Pérez Luño entende que a correção estrutural e funcional compõem exigência de segurança jurídica de natureza objetiva, situadas ao lado da certeza, que por sua vez, representa, segundo o autor, a faceta subjetiva da segurança jurídica. Essa concepção da certeza mais se aproxima da ideia de proteção da confiança apresentada neste trabalho. Note-se, portanto, que a concepção de “certeza” de Pérez Luño não se confunde com aquela adotada no presente trabalho. Logo, ao se situar a segurança de orientação e de realização “dentro” da certeza não se está indo de encontro ao posicionamento de Pérez Luño (Cf. PÉREZ LUÑO, Antonio-Enrique. *La seguridad jurídica*. Barcelona: Ariel, 1991, p. 20 e ss.).

¹⁶⁵ *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2000, p. 79-80.

¹⁶⁶ NOVOA, César García. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2000, p. 80.

¹⁶⁷ Fazem-se oportunas, aqui, as seguintes considerações de Tércio Sampaio Ferraz Junior: “Como hoje se reconhece, um ordenamento jurídico é composto não só de normas gerais (tanto no sentido do conteúdo quando do destinatário, mas também de normas individuais (também nos dois sentidos). Por isso, a doutrina costuma ver o ordenamento como um sistema de normas, subordinadas umas às outras. A sistematização do ordenamento, neste sentido, é um corolário da segurança, posto que este é o modo pelo qual a pluralidade de normas individuais é trazida a uma unidade, capaz de atender as exigências da certeza e da igualdade” (FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *Segurança jurídica e normas gerais tributárias*. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 5, n. 17-18, p. 52, jul./dez. 1981).

Também vale transcrever as seguintes observações de Ferreiro Lapatza: “En primer lugar, la claridad y certeza de um sistema viene determinada por su coherencia interna y externa, es decir, de sus piezas entre sí, y del conjunto con los fines que se intentan conseguir. Coherencia que depende básicamente de um decisión política que, teniendo em cuenta los condicionantes de todo tipo (históricos, sociales, económicos, administrativos, etc.) trate de racionalizar el sistema em función de los prinípios, esencialmente económicos, de suficiencia, flexibilidad y servicio a la estabilidad y al desarrollo, así como del principio, esencialmente

A segurança de realização, por sua vez, relaciona-se à confiança de que as normas serão observadas. Trata-se da noção de *securus*¹⁶⁸. Pode-se apontar, portanto, uma estreita relação entre a segurança de realização e a eficácia do Direito¹⁶⁹.

Assim, a ideia, quando se fala em segurança de realização, é assegurar que o Direito será observado por seus destinatários e que órgãos incumbidos de sua aplicação atuarão de forma regular¹⁷⁰. Como analisa García Novoa, primeiramente, a segurança de realização exige a fixação da estrutura do fenômeno aplicativo, de modo que se deve, primeiramente, verificar qual a norma aplicável ao caso concreto; na sequência, faz-se necessário interpretar a norma a ser aplicada. Dessa forma, a segurança do processo aplicativo pressupõe a segurança da norma, que tem o condão de impedir a adoção de critérios subjetivos quando da aplicação normativa¹⁷¹. Não há, todavia, como alerta García Nova¹⁷², que se confundir a segurança de aplicação com a segurança das normas que disciplinam a aplicação do direito, pois, nesse caso, estar-se-ia diante da segurança de orientação.

A segurança jurídica de realização se manifesta, em grande medida, por meio da proibição de arbítrio, a qual pode ser entendida sob a ótica formal e material. Sob o aspecto formal, significa que a aplicação normativa deve subordinar-se a lei, de modo que assume relevância nos ramos do direito regidos pelo princípio da reserva legal, como o direito tributário. Materialmente, a proibição de arbítrio “significa que deben rechazarse aquellas situaciones que, sin infringir el orden jerárquico de las normas, menoscaban el derecho del ciudadano a un conocimiento lo más rápido posible y lo más acorde con sus racionales previsiones de la incidencia, que en su esfera particular pueda tener la aplicación de la

político, de la justicia” (FERREIRO LAPATZA, José Juan. Norma jurídica y seguridad jurídica. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 61, p. 9, 1992).

¹⁶⁸ GEIGER, Theodor. *Vorstudien zu einer Soziologie des Rechts*. 4ª ed. Berlin: Duncker und Humblot: 1987, p. 65.

¹⁶⁹ Cf. PÉREZ LUÑO, Antonio-Enrique. *La seguridad jurídica*. Barcelona: Ariel, 1991, p. 26-27.

¹⁷⁰ Cf. PÉREZ LUÑO, Antonio-Enrique. *La seguridad jurídica*. Barcelona: Ariel, 1991, p. 26.

¹⁷¹ GARCÍA NOVOA, César. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2000, p. 81. Nessa esteira: “Si la norma es formalmente plena o si existe una delimitación de los elementos normativos, se evitará la introducción de criterios subjetivos a la hora de aplicar el Derecho a un supuesto particular. Por tanto, si la regla jurídica, en su función genérica y abstracta, debe ser segura, debe serlo para que exista seguridad a la hora de que esa regla se aplique a cada concreta situación. No es posible desvincular la seguridad de la norma en su aspecto estático, de la seguridad que debe arropar a los ciudadanos en la dinámica aplicativa de esa norma” (GARCÍA NOVOA, César. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2000, p. 81).

¹⁷² *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2000, p. 81

norma jurídica”¹⁷³. Não obstante, “una absoluta seguridad en la previsión solo se daría si existiese una invariabilidad en la interpretación, esto es, si la interpretación resultase fijada de una vez por todas, lo cual resulta inconcebible”^{174 e 175}.

Como anota Zippelius¹⁷⁶, segurança de orientação e de realização estão estreitamente relacionadas, de modo que as normas apenas proporcionam segurança de orientação, caso haja uma possibilidade concreta de sua aplicação, o que remete à segurança de realização. Ademais, faz-se necessário que tanto a segurança de orientação como a de realização se verifiquem relativamente a todos os poderes do Estado¹⁷⁷.

Além disso, embora se esteja fazendo referência a essa diferenciação neste tópico, dedicado à expressão “certeza”, não se pode deixar de se mencionar o relacionamento entre essas concepções e a continuidade, sobre a qual se discorrerá abaixo, e que está estritamente relacionada à ideia de previsibilidade em relação ao futuro. Essa consideração, todavia, apenas corrobora a interconexão entre as distintas expressões da segurança jurídica.

No âmbito do direito tributário, a certeza exige a precisa determinação tanto do antecedente, quanto do consequente da regra-matriz de incidência tributária¹⁷⁸, bem como das obrigações acessórias e sanções relacionadas¹⁷⁹, de modo que o cidadão tenha

¹⁷³ GARCÍA NOVOA, César. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2000, p. 82.

¹⁷⁴ GARCÍA NOVOA, César. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2000, p. 83.x’

¹⁷⁵ “Por tanto, y sobre la base de que el cambio de interpretación forma parte de la normalidad del Derecho, la seguridad jurídica se salvaguardará cuando se conjuren los métodos de exégesis normativa que atenten contra la citada ‘dignidad metodológica’. Así, en ordenamientos que deben estar presididos por el principio de tipicidad, se atentará contra la seguridad cuando se integran las lagunas jurídicas a través de mecanismos analógicos. O cuando el aplicados del Derecho se aparta de su decisión anterior a través de una interpretación jurídica cambiada. O cuando se defrauda la seguridad que da el acogerse a las categorías jurídicas válidas para todo el ordenamiento jurídico, recurriendo a criterios interpretativos de la ley que, como el principio de ‘interpretación económica’, se fundan en relativismos conceptuales que merman la confianza del ciudadano en el Derecho. O, por último, cuando al incertidumbre deriva, no de la actuación del aplicador del Derecho, sino de su pasividad antijurídica” (GARCÍA NOVOA, César. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2000, p. 83).

¹⁷⁶ *Rechtsphilosophie*. 6ª ed. München: Beck, 2011, p. 133.

¹⁷⁷ ZIPPELIUS, Reinhold. *Rechtsphilosophie*. 6ª ed. München: Beck, 2011, p. 133.

¹⁷⁸ Cf. PAPIER, Hans-Jürgen. Das Bestimmtheitsgrundsatz. In: FRIAUF, Karl Heinrich (org.). *Steuerrecht und Verfassungsrecht*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 1989, p. 63.

¹⁷⁹ Cf. TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*. V. 1. 2ª ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2000, p. 144-145.

conhecimento prévio e bem delimitado acerca das consequências de suas condutas¹⁸⁰. Desse modo, vale aludir à definição de certeza de Tércio Sampaio Ferraz Junior¹⁸¹, que atribui destaque à determinabilidade das consequências jurídicas: “Por certeza entende-se a determinação permanente dos efeitos que o ordenamento jurídico atribui a um dado comportamento, de modo que o cidadão saiba ou possa saber de antemão a consequência de suas próprias ações”¹⁸².

O princípio da certeza está, assim, estreitamente relacionado à ideia de tipificação¹⁸³ e, assim, à tipicidade tributária. Afinal, se previsibilidade exige a precisa determinação das consequências tributárias decorrentes de uma determinada conduta – e, portanto, que tanto o antecedente quanto o consequente da regra-matriz de incidência tributária sejam exatos –, a tipicidade postula a vinculação entre o nascimento de determinada obrigação tributária e a realização de fato jurídico tributário descrito em antecedente normativo^{184 e 185}.

¹⁸⁰ Cf. GARCÍA NOVOA, César. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2000, p. 113; TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*. V. 1. 2ª ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2000, p. 143. Nessa esteira, vale trazer à baila a definição de certeza do direito de Heleno Torres:

“A certeza do direito, consequentemente, é um conteúdo expressivo do princípio de segurança jurídica, certamente sua porção mais significativa e que, em termos objetivos, corresponde à prévia determinação de todos os elementos necessários à qualificação dos elementos fáticos e subjetivos necessários para a constituição de qualquer obrigação tributária, ademais dos critérios para determinação da dívida tributária, procedimentos de arrecadação, fiscalização e cobrança e todas as demais consequências, como garantias, obrigações acessórias ou deveres formais e eventuais sanções pelo descumprimento de quaisquer desses deveres” (TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 266).

¹⁸¹ “Na determinação do jurídico e, pois, na obtenção da segurança, a **certeza** é um elemento primordial” (FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *Segurança jurídica e normas gerais tributárias*. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 5, n. 17-18, p. 51, jul./dez. 1981).

¹⁸² FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *Segurança jurídica e normas gerais tributárias*. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 5, n. 17-18, p. 51, jul./dez. 1981.

¹⁸³ “Ora, esta exigência [determinação dos efeitos que o ordenamento jurídico atribui a um dado comportamento] vem satisfeita ao máximo quando o legislador não abandona a regulação dos comportamentos ao ajuizamento de caso por caso pelo aplicador, mas estabelece com uma norma a regulação de uma **ação-tipo**, de modo que nela caibam todas as ações concretas que ela inclui. A tipificação, nesse sentido, é garantia da certeza que é a base da segurança” (FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *Segurança jurídica e normas gerais tributárias*. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 5, n. 17-18, p. 51, jul./dez. 1981).

¹⁸⁴ Cf. GARCÍA NOVOA, César. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2000, p. 114-115; PAPIER, Hans-Jürgen. *Das Bestimmtheitsgrundsatz*. In: FRIAUF, Karl Heinrich (org.). *Steuerrecht und Verfassungsrecht*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 1989, p. 64.

¹⁸⁵ “El principio de tipicidad tiene un contenido sustancial, de modo que para que el mismo se vea satisfecho no bastará con que las conductas fiscales exigibles a los ciudadanos se establezcan en preceptos legales, sino que los mismos deben estar formulados de forma que no se traslade a los aplicadores la función de determinar el *an y el quantum* de la obligación tributaria” (GARCÍA NOVOA, César. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2000, p. 116-117).

Nesse sentido, o Tribunal Constitucional Alemão já se manifestou no sentido de que a tipicidade – expressão do princípio do Estado de Direito em matéria tributária – exige que a regra-matriz de incidência seja de tal forma determinada, que o contribuinte possa, antecipadamente, calcular os efeitos de carga decorrentes dessa norma¹⁸⁶. Ocorre que, como salienta Hans-Jürgen Papier¹⁸⁷, com base no direito alemão, em raras situações o direito constitucional e a realidade se afastam tanto quanto no tocante ao princípio da certeza, mormente em matéria tributária.

De fato, o alcance da previsibilidade exige clareza¹⁸⁸. Vale salientar, entretanto, que, para Tipke¹⁸⁹, a utilização de cláusulas gerais e de conceitos indeterminados, em si, não é problemática, porquanto a insegurança jurídica advém da ininteligibilidade do sistema tributário, mesmo por especialistas, em decorrência do excesso e da baixa qualidade das normas.

Nesse sentido, Tipke¹⁹⁰ entende que a manifestação acima mencionada do Tribunal Constitucional Alemão superestima a função do princípio da certeza, porquanto cria expectativas muito elevadas acerca de seu alcance. Dessa forma, Tipke¹⁹¹ frisa que é ilusório acreditar que a regra-matriz de incidência pode ser tão clara e determinada – a ponto de qualquer cidadão possa, com base nela, prever os efeitos de carga que lhe atingirão –, tendo em vista que, por um lado, o contribuinte é, em regra, leigo em matéria tributária; e que, por outro lado, a precisa determinação da regra-matriz de incidência tributária pressupõe que se recorra à linguagem técnica. Ademais, a regra-matriz de incidência é veiculada por meio de norma geral e abstrata, de que modo que, como não poderia ser diferente, exige interpretação/aplicação. Todavia, de outra banda, pode-se concluir que a certeza exige que pelo menos pessoas especializadas em direito tributário estejam em condições de entender as normas tributárias vigentes e de, com base nelas,

¹⁸⁶ Cf. ALEMANHA. Bundesverfassungsgericht. Urteil des Ersten Senats vom 14. Dezember 1965 – 1 BvR 571/60. *Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts*, Tübingen, n. 19, p. 267, 1966; ALEMANHA. Bundesverfassungsgericht. Beschluß des Zweiten Senats vom 12. Oktober 1978 – 2 BvR 154/74. *Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts*, Tübingen, n. 49, p. 362, 1979.

¹⁸⁷ Das Bestimmtheitsgrundsatz. In: FRIAUF, Karl Heinrich (org.). *Steuerrecht und Verfassungsrecht*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 1989, p. 61.

¹⁸⁸ Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 350-351.

¹⁸⁹ TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*. V. 1. 2ª ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2000, p. 142.

¹⁹⁰ *Die Steuerrechtsordnung*. V. 1. 2ª ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2000, p. 140.

¹⁹¹ *Die Steuerrechtsordnung*. V. 1. 2ª ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2000, p. 140-144.

planejar. De qualquer modo, para o autor, um certo grau de abstração – bem como uma certa utilização de cláusulas gerais e de conceitos jurídicos indeterminados – é inevitável.

Finalmente, faz-se necessário reiterar a íntima relação entre as diversas expressões da segurança jurídica. Em realidade, a segurança jurídica é una, de modo tal que os aspectos referidos constituem apenas perspectivas de análise diversas. Assim, pode-se afirmar que, não obstante o caráter eminentemente formal do princípio da certeza, este é pressuposto para a efetividade do ordenamento – mormente para a efetividade dos direitos fundamentais – e, conseqüentemente, para a eficácia da segurança jurídica material¹⁹².

3.2. Continuidade

De plano, pode-se afirmar que a continuidade relaciona-se às modificações normativas, às quais devem ser conduzidas com observância da segurança jurídica e, mais especificamente, da continuidade. Há que se observar, entretanto, que, em regra, a continuidade não tem sido referida como tal no âmbito do direito brasileiro, o que se justifica em virtude da previsão específica, na Constituição Federal brasileira, de regras e princípios relativos ao direito intertemporal, como o princípio da irretroatividade e a proteção ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito e à coisa julgada. Desse modo, a segurança jurídica objetiva¹⁹³ – ou mesmo a segurança jurídica sem qualquer especificação – tem sido tradicionalmente abordada a partir das normas expressas de direito intertemporal¹⁹⁴.

¹⁹² Nesse sentido, é a seguinte observação de César García Novoa:

“Sólo la posibilidad de prever consecuencias genera la necesaria confianza, cuya protección constituye parte importante del contenido sustancial de la seguridad jurídica” (GARCÍA NOVOA, César. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2000, p. 118).

Também Carrazza se manifesta nesse sentido:

“Ao editar leis, decretos, portarias etc., o Estado deve empenhar-se em tornar compreensível, para a maioria das pessoas, a legislação tributária. Uma legislação confusa, obscura e incompleta dificulta sua aplicação, além de solapar a certeza do Direito e a confiança que as pessoas nele devem depositar” (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*, 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 350-351).

¹⁹³ Cf. SILVA, Almiro Couto e. O princípio da segurança jurídica (proteção à confiança) no direito público brasileiro e o direito da Administração Pública de anular seus próprios atos administrativos: o prazo decadencial do art. 54 da Lei do Processo Administrativo da União (Lei nº 9.784/99). *Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro, n. 237, p. 273, jul./set. 2004.

¹⁹⁴ Cf. SIMONE, Diego Caldas R. de. *Segurança jurídica e tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 85-89.

A abordagem da segurança jurídica, quando da modificação do ordenamento, tão somente a partir das normas expressas de direito intertemporal, redundaria em um entendimento limitado acerca da segurança jurídica, o qual não se compatibiliza com as exigências do ordenamento jurídico brasileiro, haja vista a já mencionada necessidade de compreensão da segurança jurídica sob a ótica material. Assim, conforme restará evidenciado ao longo deste trabalho, a limitação dessa abordagem da segurança jurídica apenas a partir dos instrumentos expressos de direito intertemporal redundaria em uma deficiente realização da segurança jurídica quando da modificação de normas veiculadoras de benefícios fiscais, porquanto, com fundamentação no artigo 178 do Código Tributário Nacional, apenas se tem propugnado a necessidade de algum tipo de proteção ou de transição caso se constate que a norma revogada deu ensejo a direito adquirido. Ocorre, entretanto, que, consoante se demonstrará, esta abordagem não permite a realização plena da segurança jurídica dos benefícios fiscais, permitindo, até mesmo, a indevida interferência em direitos fundamentais. Assim, fixa-se, desde já, que normas voltadas à proteção de direitos fundamentais – como a regra da proporcionalidade – também podem se prestar à concretização da segurança jurídica, sob o prisma da continuidade.

Essa constatação restará evidenciada ao longo do presente trabalho; por ora, pretende-se apenas rechaçar a abordagem da segurança jurídica tão somente a partir dos instrumentos relacionados ao direito intertemporal, mesmo que se tome por base de análise apenas a segurança jurídica quando da modificação normativa. Desse modo, defende-se, aqui, uma abordagem mais ampla da segurança jurídica relativa à sucessão normativa, de modo que se entende que a ideia de “continuidade” deve ser compreendida como uma expressão da segurança jurídica, a qual deve ser observada. De plano, vale esclarecer que a “continuidade” não se concretiza apenas pelos instrumentos expressos relativos ao direito intertemporal, mas por qualquer princípio ou regra aptos a justificar a necessidade de uma transição normativa suave e de proteção ao cidadão – evidenciando-se, assim, a íntima relação entre a continuidade e a proteção da confiança –, mesmo que não se tenha em consideração direito adquirido, ato jurídico perfeito, coisa julgada ou norma tributária retroativa.

Tendo em vista, entretanto, o acanhado desenvolvimento da ideia de continuidade no âmbito do direito brasileiro – ressalvadas honrosas exceções¹⁹⁵ – vale recorrer às lições proporcionadas pela doutrina germânica.

Assim, a continuidade é, na literatura alemã¹⁹⁶, normalmente apontada como um princípio objetivo¹⁹⁷ a serviço da consistência e da estabilidade da ordem jurídica, de modo

¹⁹⁵ Embora Heleno Torres não utilize a expressão “continuidade”, essa ideia está apreendida pela noção de estabilidade sistêmica, defendida pelo autor: “A *segurança jurídica objetiva*, portanto, é a segurança do sistema, na sua integridade, a segurança jurídica por excelência, na função de *estabilidade sistêmica*. Tudo o que não for pertinente à caracterização da certeza do direito *stricto sensu* integra-se à função de estabilidade do ordenamento. (...)”

Esta *segurança jurídica por estabilidade sistêmica* (objetiva) divide-se em (i) *estabilidade das formas* (por coerência estrutural e parametricidade); (ii) *estabilidade temporal* (preservação de situações consolidadas no tempo); (iii) *estabilidade por calibração* ou *balanceamento do sistema de normas* e a (iv) *segurança jurídica dos princípios*.

No primeiro caso a estabilidade corresponde à conduta das fontes de produção de textos normativos, inclusive no que tange ao procedimento, e compreende a *coerência estrutural* quanto à coordenação de normas e órgãos entre si, respeito à hierarquia, competências, procedimentos e diferenciações sistêmicas ou proibição de retrocesso. A metodologia sistêmica é o seu instrumento fundamental. Nesta feição, a segurança jurídica concerne principalmente à atuação das fontes, como decorrência da hierarquia ou coerência dos textos normativos, na manutenção da integridade do ordenamento. Esta *previsibilidade* é marcada também pela temporalidade e consiste na segurança jurídica ao longo da *continuidade* do ordenamento, entre passado e futuro, de modo a garantir a expectativa legítima da permanência temporal das situações jurídicas consolidadas e daquelas que estão por vir. Preserva-se, com isso, a *expectativa de confiança legítima* ao longo da própria *dinâmica* de produção de normas.

No segundo, da *segurança jurídica por estabilidade temporal*, têm-se os regimes do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada, ademais da irretroatividade de atos jurídicos não benignos ou da aplicação genérica dos regimes de decadência e de prescrição. Esta modalidade de segurança jurídica, renovada no Estado Democrático do Direito, entre outros, garante o destinatário das normas contra mudanças inopinadas ou frequentes, justifica modulações de efeitos de decisões, dantes inconcebíveis, admite a manutenção de atos anuláveis ou revogáveis em função do tempo decorrido ou a demonstração de confiança e credulidade na sua validade.

Na sequência, têm-se também os instrumentos de *calibração da ordem jurídica*, ou a segurança jurídica por *estabilidade funcional do sistema*, que diz respeito à confiança legítima aplicada às diversas situações inerentes ao funcionamento sistêmico e que não são passíveis de solução com recurso à certeza jurídica, à estabilidade das fontes ou à temporal, supracitadas.

Finalmente, a *segurança jurídica dos princípios* (material), típica do constitucionalismo de direitos do Estado Democrático de Direito, que abrange todos os meios necessários à efetivação dos princípios e valores, bem como o sopesamento, ademais das garantias constitucionais de proibição de excesso, proporcionalidade e razoabilidade, integra-se ao conteúdo da segurança jurídica mediante estabilidade do ordenamento” (TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 206-207).

Como se observa, alguns dos aspectos da estabilidade sistêmica podem ser reconduzidos à noção de continuidade, como a “estabilidade temporal” e, relativamente a modificações legislativas, “a estabilidade por calibração ou balanceamento sistêmico de normas”. Por outro lado, entende-se, aqui, que a estabilidade das formas – porquanto referente ao relacionamento normativo e entre órgãos de aplicação normativa – e a segurança jurídica dos princípios pode ser reconduzida à expressão da certeza, caso esta não seja analisada por um prisma estritamente formal. Nesse sentido, vale retomar a concepção de segurança de orientação e de realização necessárias à realização da segurança jurídica, que, como observado por García Novoa, compreendem a noção de sistema e à vinculação dos aplicadores aos princípios, respectivamente, conforme esclarecido acima (GARCÍA NOVOA, César. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2000, p. 79-81). Cf. ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 595 e ss.

que se orienta pela conservação do direito vigente e por sua estabilização. Haja vista, contudo, a necessária modificação legislativa inerente ao Estado Democrático de Direito, a qual é decorrência na necessidade de adaptação às novas situações fáticas ou às novas demandas e projetos políticos, tem-se que, em última instância, a continuidade exige uma “transição deslizando”¹⁹⁸ das normas anteriores para as novas¹⁹⁹.

Por outro giro, tem-se que é fundamentada na consistência e na estabilidade que a ordem jurídica desenvolve instrumentos para sua renovação e para que possa se orientar para o futuro²⁰⁰. Destaca-se, assim, o caráter intertemporal da continuidade.

Assim, a continuidade – referida por Maurer como “garantia de continuidade” (*Kontinuitätsgewähr*) não visa à manutenção do ordenamento jurídico da forma verificada em um dado momento²⁰¹. Em vez disso, a continuidade relaciona-se à evolução do direito, de modo a exigir que esta ocorra de forma “contínua”, o que requer um desenvolvimento consistente e consequente, evitando modificações abruptas. Fundamental rechaçar, entretanto, a ideia de que a continuidade relaciona-se ao “congelamento” do direito²⁰².

Em princípio, pode-se afirmar que a expressão da segurança jurídica ora analisada tem caráter objetivo, de modo que independe da proteção da confiança subjetiva dos cidadãos²⁰³. Dessa forma, para Birk, a continuidade é orientada a partir do bem-comum – e não a partir de interesses individuais. Não obstante, a continuidade visa, em última

¹⁹⁶ Importa ressaltar, todavia, que, especialmente quando se leva em conta a intensa dedicação da doutrina e da jurisprudência alemãs à conformação da proteção da confiança, resta evidente que a continuidade carece de maior atenção.

¹⁹⁷ Cf. LEISNER, Anna. *Kontinuität als Verfassungsprinzip*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2002, p. 177-179.

¹⁹⁸ Trata-se de expressão utilizada por Englisch e Plum. No original: “gleitende Überleitung” (ENGLISCH, Joachim; PLUM, Beate. Schutz des Vertrauens auf Steuergesetze, Finanzrechtsprechung und Regelungen der Finanzverwaltung. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 4, p. 343, 2004).

¹⁹⁹ ENGLISCH, Joachim; PLUM, Beate. Schutz des Vertrauens auf Steuergesetze, Finanzrechtsprechung und Regelungen der Finanzverwaltung. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 4, p. 343, 2004.

²⁰⁰ KIRCHHOF, Paul. Rückwirkung von Steuergesetzen. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 3, p. 222, 2000.

²⁰¹ Cf. KIRCHHOF, Paul. Rückwirkung von Steuergesetzen. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 3, p. 224, 2000; MAURER, Hartmut. Kontinuitätsgewähr und Vertrauensschutz. In: ISENSEE, Josef; KIRCHHOF, Paul (coord.). *Handbuch des Staatsrechts*. V. IV. 3. ed. Heidelberg: C. F. Müller, 2006, p. 396.

²⁰² Cf. BIRK, Dieter. Kontinuitätsgewähr und Vertrauensschutz. In: PEZZER, Heinz-Jürgen (coord.). *Vertrauensschutz im Steuerrecht*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2004, p. 17; ENGLISCH, Joachim; PLUM, Beate. Schutz des Vertrauens auf Steuergesetze, Finanzrechtsprechung und Regelungen der Finanzverwaltung. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 4, p. 343, 2004; KIRCHHOF, Paul. Rückwirkung von Steuergesetzen. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 3, p. 222, 2000.

²⁰³ Cf. BIRK, Dieter. Kontinuitätsgewähr und Vertrauensschutz. In: PEZZER, Heinz-Jürgen (coord.). *Vertrauensschutz im Steuerrecht*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2004, p. 11.

instância, à preservação da base de confiança, ao postular uma transição suave²⁰⁴. Assim, continuidade é sobremaneira relevante relativamente a situações em que a nova norma se refira, de alguma forma, a comportamentos passados²⁰⁵.

A continuidade tem, assim, o condão de impedir o Estado legislador de frustrar, drástica ou inopinadamente, a confiança do cidadão²⁰⁶. Fundamental salientar, entretanto, na esteira de Anna Leisner²⁰⁷, que a continuidade não exige um comportamento subjetivo do prejudicado por modificações normativas, diferentemente do que se verifica em relação à proteção da confiança.

Não se verifica, no âmbito da doutrina alemã, unicidade acerca da origem e da natureza da continuidade. Assim, não é uníssona a posição de que a continuidade é derivada do princípio do Estado de Direito²⁰⁸. Discute-se, ainda, se a continuidade seria um mero postulado jurídico, sem força cogente, ou se efetivamente se trataria de princípio apto a vincular a atividade dos poderes estatais, de modo que atos editados sem sua observância seriam inconstitucionais²⁰⁹.

Neste ponto, vale salientar a posição de Englisch e Plum²¹⁰, bem como de Schwarz²¹¹, segundo a qual a continuidade exige a observância de “padrões mínimos” de consistência e estabilidade, de modo que rechaçam a redução da continuidade à máxima jurídica não vinculante. Assim, Englisch e Plum²¹² compreendem a continuidade como um subprincípio da segurança jurídica, que representa a dimensão temporal deste, de maneira que goza do mesmo *status* normativo que a segurança jurídica. Não obstante, os autores entendem que se trata de princípio indeterminado, de forma que sua aplicação se dá de

²⁰⁴ ENGLISH, Joachim; PLUM, Beate. Schutz des Vertrauens auf Steuergesetze, Finanzrechtsprechung und Regelungen der Finanzverwaltung. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 4, p. 343, 2004.

²⁰⁵ KIRCHHOF, Paul. Rückwirkung von Steuergesetzen. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 3, p. 224, 2000.

²⁰⁶ Cf. ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 596; KIRCHHOF, Paul. Rückwirkung von Steuergesetzen. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 3, p. 224, 2000.

²⁰⁷ LEISNER, Anna. *Kontinuität als Verfassungsprinzip*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2002, p. 177-180.

²⁰⁸ KIRCHHOF, Paul. Rückwirkung von Steuergesetzen. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 3, p. 224, 2000.

²⁰⁹ ENGLISH, Joachim; PLUM, Beate. Schutz des Vertrauens auf Steuergesetze, Finanzrechtsprechung und Regelungen der Finanzverwaltung. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 4, p. 344, 2004.

²¹⁰ Schutz des Vertrauens auf Steuergesetze, Finanzrechtsprechung und Regelungen der Finanzverwaltung. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 4, p. 344, 2004.

²¹¹ *Vertrauensschutz als Verfassungsprinzip: eine Analyse des nationalen Rechts, des Gemeinschaftsrechts und der Beziehungen zwischen beiden Rechtskreisen*. Baden-Baden: Nomos, 2001, p. 293.

²¹² Schutz des Vertrauens auf Steuergesetze, Finanzrechtsprechung und Regelungen der Finanzverwaltung. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 4, p. 344, 2004.

apenas de forma conjunta com outros princípios constitucionais, o que, entretanto, não retira o seu caráter vinculante de diretriz constitucional (*Leitlinie*)²¹³. Kirchhof²¹⁴, por sua vez, entende ser a estabilidade do direito uma condição de validade das normas e uma exigência da justiça.

Anna Leisner²¹⁵, autora da obra mais completa sobre a continuidade no direito alemão, define a continuidade como um princípio constitucional – afastando, assim, sua eventual classificação como “regra” – de modo a poder ser observada em diferentes medidas²¹⁶ e a cuja observância todos os Poderes do Estado estão vinculados²¹⁷. Segundo a autora, a continuidade se lastreia, sobretudo, no princípio de igualdade – exigindo uma “igualdade no tempo”²¹⁸. Assim, quando da modificação normativa, faz-se necessário recorrer a “critérios de prova” para se aferir se a modificação se faz com observância do princípio da continuidade²¹⁹. A autora defende, ainda, que os direitos de liberdade constituem formas de expressão da igualdade no tempo, porquanto têm o condão de dar sustentação à continuidade a partir de sua perspectiva objetiva²²⁰. Por outro giro, pode-se afirmar que a autora também percebe, em direitos fundamentais específicos, aspectos relacionados à continuidade, bem como à proteção no decorrer do tempo²²¹.

A teoria de Leisner tem sido alvo de críticas devido, principalmente, ao fato de lastrear-se no princípio da igualdade, o qual é interpretado pela autora sob a perspectiva da “igualdade no tempo”. Importante setor da doutrina coloca em xeque a perspectiva adotada pela autora, por entender que o princípio geral da igualdade exige tratamentos de situações simultaneamente verificadas, rechaçando, portanto, a exigência da mencionada “igualdade no tempo”²²².

²¹³ ENGLISCH, Joachim; PLUM, Beate. Schutz des Vertrauens auf Steuergesetze, Finanzrechtsprechung und Regelungen der Finanzverwaltung. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 4, p. 344, 2004.

²¹⁴ Rückwirkung von Steuergesetzen. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 3, p. 222, 2000.

²¹⁵ *Kontinuität als Verfassungsprinzip*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2002, p. 170-171.

²¹⁶ LEISNER, Anna. *Kontinuität als Verfassungsprinzip*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2002, p. 169-175.

²¹⁷ LEISNER, Anna. *Kontinuität als Verfassungsprinzip*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2002, p. 189-198.

²¹⁸ LEISNER, Anna. *Kontinuität als Verfassungsprinzip*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2002, p. 217 e ss.

²¹⁹ LEISNER, Anna. *Kontinuität als Verfassungsprinzip*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2002, p. 217 e ss.

²²⁰ LEISNER, Anna. *Kontinuität als Verfassungsprinzip*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2002, p. 249 e ss.

²²¹ Cf. WEBER-GRELLET, Heinrich. Rechtssicherheit im demokratischen Rechtsstaat: Kontinuität und Planungssicherheit. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 3, p. 279, 2003.

²²² Cf., exemplificativamente, ENGLISCH, Joachim; PLUM, Beate. Schutz des Vertrauens auf Steuergesetze, Finanzrechtsprechung und Regelungen der Finanzverwaltung. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 4, p. 345, 2004.

Conforme já apontado, no direito brasileiro, a segurança jurídica deve ser compreendida em todas as suas expressões e com vistas ao máximo de efetividade, de modo que a continuidade também integra o conteúdo da segurança jurídica. Essa constatação é corroborada justamente pela veiculação expressa, na Constituição Federal brasileira, de normas relativas ao direito intertemporal e pela proteção de situações jurídicas consolidadas, reiterando-se, entretanto, que a continuidade não se concretiza apenas por meio de tais normas.

3.3. Proteção da Confiança

3.3.1. Origens e Fundamentação

Embora se possa localizar referências mais remotas na literatura alemã acerca da proteção da confiança, pode-se afirmar que os fundamentos para o estabelecimento da proteção da confiança subjetiva na continuidade do direito vigente como princípio de direito público foi fixada pela jurisprudência do Tribunal Federal Administrativo da Alemanha (*Bundesverwaltungsgericht*) nos anos 50 do século XX²²³. A partir da década de 60, entretanto, esse princípio passou a ser intensamente investigado pela doutrina²²⁴ e utilizado pela jurisprudência – inclusive do Tribunal Constitucional Alemão –, vindo a ser, até mesmo, positivado^{225 e 226}. Embora o princípio da proteção da confiança tenha ocupado um papel decisivo nas decisões do Tribunal Constitucional Alemão relativas a questões de

²²³ MAURER, Hartmut. Kontinuitätsgewähr und Vertrauensschutz. In: ISENSEE, Josef; KIRCHHOF, Paul (coord.). *Handbuch des Staatsrechts*. V. IV. 3. ed. Heidelberg: C. F. Müller, 2006, p. 398. Cf. ENGLISCH, Joachim; PLUM, Beate. Schutz des Vertrauens auf Steuergesetze, Finanzrechtsprechung und Regelungen der Finanzverwaltung. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 4, p. 346, 2004.

²²⁴ Cf. MAINKA, Johannes. *Vertrauensschutz im öffentlichen Recht*. Bonn: Ludwig Röhrscheid, 1963; MUCKEL, Stefan. *Kriterien des verfassungsrechtlichen Vertrauensschutzes bei Gesetzesänderung*. Berlin: Duncker und Humblot, 1989; WEBER-DÜRLER, Beatrice. *Vertrauensschutz im öffentlichen Recht*. Basel: Helbing und Lichtenhahn, 1983.

²²⁵ Relativamente à positivação do princípio da proteção da confiança, importa fazer referência aos parágrafos 48 e 49 da Lei de Processos Administrativos (*Verwaltungsverfahrensgesetz*), de 25 de maio de 1976 (ALEMANHA. *Verwaltungsverfahrensgesetz (VwVfG)*, de 25 de maio de 1976. Disponível em: <<http://www.gesetze-im-internet.de/bundesrecht/vwvfg/gesamt.pdf>>. Acesso em: 13 jan. 2013).

²²⁶ Cf. HEY, Johanna. *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2002, p. 107-110.

retroatividade normativa²²⁷ – possibilitando o desenvolvimento de uma dogmática da retroatividade –, tal princípio teve sua aplicação estendida para inúmeras outras questões, dentre as quais se pode mencionar, a título meramente exemplificativo, questões relacionadas à revogação de atos administrativos, à vinculação da Administração às suas próprias práticas, aos efeitos de atos administrativos ilegais, à limitação da retroatividade quando da modificação da jurisprudência de tribunais superiores, dentre outros²²⁸.

Dessa forma, importa fazer alusão ao debate verificado, na Alemanha, acerca da fundamentação desse princípio, bem como acerca de sua eficácia. Nesse sentido, interessante anotar a euforia inicial relativa à proteção da confiança, a qual foi expressa por meio da chamada “marcha triunfal do princípio da proteção da confiança” no âmbito do direito público²²⁹, largamente referida pela doutrina especializada²³⁰. Como destaca Ossenbühl, a jurisprudência passou a utilizar a proteção da confiança como um escudo do cidadão em face dos três Poderes do Estado.

Com fulcro na dogmática privatística, o desenvolvimento e aplicação do princípio da proteção da confiança no âmbito do direito público foi, originalmente, derivado do

²²⁷ Cf. HEY, Johanna. *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2002, p. 108-109.

²²⁸ Cf. MAURER, Hartmut. Kontinuitätsgewähr und Vertrauensschutz. In: ISENSEE, Josef; KIRCHHOF, Paul (coord.). *Handbuch des Staatsrechts*. V. IV. 3. ed. Heidelberg: C. F. Müller, 2006, p. 398. Acerca das questões mais recentes relacionadas ao princípio da proteção da confiança, são as observações de Almiro do Couto e Silva: “Os atuais temas dominantes relacionados com o princípio da segurança jurídica e da proteção da confiança, no direito comparado e no direito brasileiro, podem ser condensados nos seguintes pontos principais:

a) a manutenção no mundo jurídico de atos administrativos inválidos por ilegais ou inconstitucionais (p. ex. licenças, autorizações, subvenções, atos pertinentes a servidores públicos, tais como vencimentos e proventos, ou de seus dependentes, p. ex. pensões, etc.);
b) a responsabilidade do Estado pelas promessas firmes feitas por seus agentes, notadamente em atos relacionados com o planejamento econômico;
c) a responsabilidade pré-negocial do Estado;
d) o dever do Estado de estabelecer regras transitórias em razão de bruscas mudanças introduzidas no regime jurídico (p. ex. da ordem econômica, do exercício de profissões, dos servidores públicos)” (SILVA, Almiro Couto e. O princípio da segurança jurídica (proteção à confiança) no direito público brasileiro e o direito da Administração Pública de anular seus próprios atos administrativos: o prazo decadencial do art. 54 da Lei do Processo Administrativo da União (Lei nº 9.784/99). *Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro, n. 237, p. 277-278, jul./set. 2004).

²²⁹ No original: “Siegeszug des Vertrauensschutzprinzips”.

²³⁰ Cf. MAURER, Hartmut. Kontinuitätsgewähr und Vertrauensschutz. In: ISENSEE, Josef; KIRCHHOF, Paul (coord.). *Handbuch des Staatsrechts*. V. IV. 3. ed. Heidelberg: C. F. Müller, 2006, p. 399; MELLINGHOFF, Rudolf. Vertrauen in das Steuergesetz. In: PEZZER, Heinz-Jürgen (coord.). *Vertrauensschutz im Steuerrecht*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2004, p. 26; OSSENBUHL, Fritz. Vertrauensschutz im sozialen Rechtsstaat. *Die Öffentliche Verwaltung*, Stuttgart, n. 1/2 p. 27, jan. 1972; PÜTTNER, Günter. Vertrauensschutz im Verwaltungsrecht. *Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer*, Berlin, n. 32, p. 209, 1974.

princípio fundamental da boa-fé, de modo que a cláusula geral veiculada pelo § 242 do Código Civil Alemão (*Bürgerliches Gesetzbuch*) passa a ter sua aplicação estendida também para a seara do direito público. Assim, a proteção da confiança passa a ser vista como concretização do princípio fundamental da boa-fé²³¹, a lembrar-se que esta estabelece uma vinculação no âmbito da qual não se admite uma frustração da confiança²³². Nesse sentido, parte da doutrina alemã passou a defender um postulado da confiança fundado na boa-fé²³³ – isoladamente considerada ou em conexão com outros princípios constitucionais²³⁴. Esse posicionamento, todavia, foi alvo de duras críticas²³⁵, não sendo – em regra – mais defendido pela literatura alemã recente²³⁶. Nota-se, portanto, que, nesse primeiro momento de desenvolvimento da dogmática alemã da proteção da confiança, esta carecia de uma fundamentação constitucional²³⁷.

Nesse sentido, passa-se a defender que o princípio da proteção da confiança decorre do princípio do Estado de Direito (*Rechtsstaatsprinzip*), mais especificamente do princípio da segurança jurídica. Há que se notar, entretanto, que a crescente utilização da proteção da confiança praticamente suprimiu, na Alemanha, a utilização da segurança jurídica como recurso argumentativo no tocante às modificações normativas²³⁸. Nesse contexto, surge a dúvida acerca do relacionamento entre o princípio da proteção da confiança e a segurança jurídica. Questiona-se, assim, se a proteção da confiança deve ser entendida como expressão da segurança jurídica ou se, por outro lado, tal princípio decorre diretamente do

²³¹ Cf. SCHWARZ, Kyrrill-A. *Vertrauensschutz als Verfassungsprinzip: eine Analyse des nationalen Rechts, des Gemeinschaftsrechts und der Beziehungen zwischen beiden Rechtskreisen*. Baden-Baden: Nomos, 2001, p. 135-137.

²³² Cf. ENGLISCH, Joachim; PLUM, Beate. Schutz des Vertrauens auf Steuergesetze, Finanzrechtsprechung und Regelungen der Finanzverwaltung. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 4, p. 345, 2004; MUCKEL, Stefan. *Kriterien des verfassungsrechtlichen Vertrauensschutzes bei Gesetzesänderung*. Berlin: Duncker und Humblot, 1989, p. 30.

²³³ Nesse sentido, vale destacar o posicionamento de Coing, para quem a retroatividade normativa consistia em afronta ao princípio fundamental da boa fé (COING, H. Grundsätzliches zur Rückwirkung von Gesetzen. *Der Betriebs-Berater*, Frankfurt am Main, n. 5, p. 137-141, fev. 1954).

²³⁴ ENGLISCH, Joachim; PLUM, Beate. Schutz des Vertrauens auf Steuergesetze, Finanzrechtsprechung und Regelungen der Finanzverwaltung. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 4, p. 345, 2004.

²³⁵ Dentre outros, cf. MAINKA, Johannes. *Vertrauensschutz im öffentlichen Recht*. Bonn: Ludwig Röhrscheid, 1963, p. 2-17.

²³⁶ Nessa mesma esteira, vale fazer referência ao debate verificado na literatura e jurisprudência suíças, no âmbito das quais “boa fé” e “proteção da confiança” chegaram a ser empregadas como expressões sinônimas. Cf. WEBER-DÜRLER, Beatrice. *Vertrauensschutz im öffentlichen Recht*. Basel: Helbing und Lichtenhahn, 1983, p. 36-47.

²³⁷ ENGLISCH, Joachim; PLUM, Beate. Schutz des Vertrauens auf Steuergesetze, Finanzrechtsprechung und Regelungen der Finanzverwaltung. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 4, p. 345, 2004.

²³⁸ HEY, Johanna. *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2002, p. 111. Cf. VOGEL, Klaus. Rechtssicherheit und Rückwirkung zwischen Vernunftrecht und Verfassungsrecht. *Juristenzeitung*, Tübingen, n. 18, p. 833 e ss., 1988.

princípio do Estado de Direito, colocando-se, portanto, ao lado do princípio da segurança jurídica²³⁹.

Johanna Hey²⁴⁰ entende que a proteção da confiança e a segurança jurídica se diferenciam a partir do caráter subjetivo do qual é dotado o princípio da proteção da confiança, de modo que a proteção da confiança pode ser entendida como a segurança jurídica subjetiva. Nesse sentido, a autora destaca que proteção da confiança e segurança jurídica não podem ser utilizadas como sinônimos, como defende parte da doutrina alemã. Assim, ao se fazer referência, por exemplo, à estabilidade do direito, não se está, logicamente, fazendo referência à proteção da confiança.

Há, ainda, autores alemães que entendem que a proteção da confiança decorre do princípio do Estado Social (*Sozialstaatsprinzip*) – sozinho ou em conexão com outros princípios –, consubstanciado no art. 20 da Lei Fundamental Alemã²⁴¹. Johanna Hey²⁴², entretanto, rechaça essa posição, por entender que, ao se relacionar o Estado Social ao Estado de Direito – tratando-se, assim, de um “Estado Social de Direito” – a segurança jurídica decorre do Estado de Direito, e não do Estado Social. Afinal, o Estado Social é uma máxima de conformação (*Gestaltungsmaxime*), não possuindo nenhum conteúdo jurídico-subjetivo.

Nesse sentido, ao longo da primeira fase da formação da dogmática da proteção da confiança, preponderou o entendimento de que tal princípio derivava do Estado de Direito²⁴³. Esta posição também foi, contudo, objeto de críticas, de modo que se argumentou, por exemplo, que dado o caráter objetivo do princípio da segurança – este, sim, diretamente derivado do princípio do Estado de Direito –, esta não poderia fundamentar posições jurídico-subjetivas.

²³⁹ HEY, Johanna. *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2002, p. 110 -111.

²⁴⁰ *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2002, p. 112.

²⁴¹ Cf., dentre outros, GÖTZ, Volkmar. Bundesverfassungsgericht und Vertrauensschutz. In: STARCK, Christian. *Bundesverfassungsgericht und Grundgesetz: Festgabe aus Anlaß des 25jährigen Bestehens des Bundesverfassungsgerichts*. 2. V. Tübingen: Mohr, 1976, p. 422; NICOLAYSEN, Gert. Eigentumsgarantie und vermögenswerte subjektive öffentliche Rechte. In: IPSEN, Hans Peter (coord.). *Hamburger Festschrift für Friedrich Schack zu seinem 80. Geburtstag am 1. Oktober 1966*. Berlin: Metzner, 1966, p. 122; SCHLINK, Bernhard. *Abwägung im Verfassungsrecht*. Berlin: Duncker und Humblot, 1976, p. 119.

²⁴² *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2002, p. 123-124.

²⁴³ HEY, Johanna. *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2002, p. 110 e ss.

Na sequência, vale destacar o entendimento de Kyrill-A. Schwarz, para quem “proteção da confiança é proteção de direitos fundamentais”²⁴⁴ (tradução livre). Essa conexão entre proteção da confiança vem sendo salientada desde os anos 70 do Século XX, atribuindo-se especial relevância à proteção do direito de propriedade²⁴⁵. Nesse contexto, passou a ser corrente, na literatura alemã, a utilização da expressão *grundrechtlicher Vertrauensschutz*²⁴⁶, muito embora a relação entre direitos fundamentais e proteção da confiança ainda reste controversa. Nesse sentido, importa destacar, com base nas considerações de Johanna Hey²⁴⁷, as seguintes grandes linhas argumentativas relativas a essa questão:

- A proteção da confiança se fundamenta tanto no Estado de Direito, quanto nos direitos fundamentais. Nesse sentido, os direitos fundamentais se colocam, ao lado do Estado de Direito, como fonte da proteção da confiança;
- Os direitos fundamentais substituem a proteção da confiança no tocante à proteção de posições jurídicas fundamentais. Nesse sentido, resta, para a proteção da confiança, tão somente o espaço não protegido pelos direitos fundamentais. Segundo essa linha, dever-se-ia falar em “proteção de direitos fundamentais” em vez de “proteção da confiança”;
- Os direitos fundamentais correspondem a ponto ao qual a proteção da confiança se atrela, uma vez que a aplicação da proteção da confiança se dá a partir dos direitos fundamentais. Assim, a proteção da confiança teria o condão de enriquecer a proteção dos direitos fundamentais, caso em que se deve falar em “proteção da confiança nos direitos fundamentais”.

Como se observa, as controvérsias relativas à abordagem baseada em uma vinculação entre proteção da confiança e direitos fundamentais – *grundrechtlicher Vertrauensschutz* – também trazem, em seu bojo, dúvidas acerca do relacionamento entre

²⁴⁴ No original: “Vertrauensschutz ist Grundrechtsschutz” (SCHWARZ, Kyrill-A. *Vertrauensschutz als Verfassungsprinzip: eine Analyse des nationalen Rechts, des Gemeinschaftsrechts und der Beziehungen zwischen beiden Rechtskreisen*. Baden-Baden: Nomos, 2001, p. 254).

²⁴⁵ Cf. GRABITZ, Ebenhard. Vertrauensschutz als Freiheitsschutz. *Deutsches Verwaltungsblatt*, Köln, p. 675-684, set. 1973; SCHMIDT, Walter. “Vertrauensschutz” im öffentlichen Recht: Randpositionen des Eigentums im spätbürgerlichen Rechtsstaat. *Juristische Schulung*, München, v. 13, n. 9, p. 529-537, set. 1973.

²⁴⁶ Cf. HEY, Johanna. *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2002, p. 119-120.

²⁴⁷ *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2002, p. 119.

proteção da confiança, direitos fundamentais e o princípio do Estado de Direito, porquanto, a adoção da abordagem mencionada não implica, necessariamente, a não admissão do princípio do Estado de Direito como fundamentação da proteção da confiança. Nesse sentido, vale, com English e Plum²⁴⁸, fazer alusão a duas posições fundamentais acerca do relacionamento entre a abordagem da proteção da confiança fundada no Estado de Direito e aquela relacionada aos direitos fundamentais, quais sejam, (i) a tese da subsidiariedade da proteção da confiança fundada no princípio do Estado de Direito em face de uma concessão específica da proteção da confiança a partir dos direitos fundamentais e (ii) a tese da transformação do teste da proteção da confiança – fundada no Estado de Direito – no teste da proporcionalidade. Essa última coincide com a orientação baseada na “proteção dos direitos fundamentais” em vez de “proteção à confiança”, acima referida.

Há, ainda, quem defenda que a proteção da confiança consiste em princípio constitucional independente, de tal modo que, para sua fundamentação, é desnecessário o recurso a outros princípios constitucionais²⁴⁹. Os defensores dessa posição entendem que a proteção da confiança se apoiaria em inúmeros preceitos constitucionais²⁵⁰, mas deles se emanciparia, passando a ocupar a posição de *topos* independente.

A compressão do desenvolvimento do debate acerca da proteção da confiança na Alemanha tem o condão não apenas de esclarecer a origem desse princípio, como também de colocar luzes sobre a dogmática da proteção da confiança no âmbito de outros ordenamentos jurídicos, mormente no brasileiro, de modo a contribuir para a “re-significação do princípio da segurança jurídica”²⁵¹. Nesse sentido, é de se salientar que, embora o princípio da proteção da confiança tenha suas raízes na jurisprudência germânica e, conforme demonstrado, tenha obtido – e continue obtendo – muita atenção da doutrina alemã, esse princípio vem sendo adotado e investigado em outros ordenamentos jurídicos. Nessa esteira, não se pode deixar de fazer referência à massiva adoção desse princípio pelo

²⁴⁸ Schutz des Vertrauens auf Steuergesetze, Finanzrechtsprechung und Regelungen der Finanzverwaltung. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 4, p. 347, 2004.

²⁴⁹ Cf. HEY, Johanna. *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2002, p. 125.

²⁵⁰ WEBER-DÜRLER, Beatrice. *Vertrauensschutz im öffentlichen Recht*. Basel: Helbing und Lichtenhahn, 1983, p. 36 e ss.

²⁵¹ MARTINS-COSTA, Judith. Almiro do Couto e Silva e a re-significação do princípio da segurança jurídica na relação entre o Estado e os cidadãos. In: ÁVILA, Humberto (org.). *Fundamentos do Estado de Direito: estudos em homenagem ao Professor Almiro do Couto e Silva*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 124.

Tribunal de Justiça da União Europeia, no âmbito do qual é adotado como princípio fundamental geral²⁵².

No direito brasileiro, a proteção da confiança vem sendo introduzida de forma estreitamente relacionada ao princípio da segurança jurídica. Vale lembrar que, embora a preocupação da tutela da confiança não seja nova, a investigação do princípio da proteção da confiança ganhou fôlego apenas no fim do século XX²⁵³. No âmbito do direito tributário é digno de menção o crescente número de contribuições a esse respeito verificado no último lustro²⁵⁴.

Desse modo, deve-se observar, para citar algumas concepções, que o princípio da proteção da confiança tem sido compreendido como (i) um âmbito funcional da segurança jurídica²⁵⁵, (ii) a parte da segurança jurídica que ostenta natureza subjetiva²⁵⁶, (iii) a dimensão subjetiva da segurança jurídica²⁵⁷, e (iv) um “conteúdo” da segurança jurídica²⁵⁸. Nesse sentido, pode-se constatar o entendimento majoritário no âmbito da doutrina de que a segurança jurídica corresponde à expressão subjetiva da segurança jurídica. Por outro

²⁵² Para um estudo acerca da proteção da confiança no âmbito do direito comunitário europeu cf. SCHWARZ, Kyrill-A. *Vertrauensschutz als Verfassungsprinzip: eine Analyse des nationalen Rechts, des Gemeinschaftsrechts und der Beziehungen zwischen beiden Rechtskreisen*. Baden-Baden: Nomos, 2001, p. 376 e ss.

²⁵³ Cf. BAPTISTA, Patrícia Ferreira. *Segurança jurídica e proteção da confiança legítima no direito administrativo: análise sistemática e critérios de aplicação no direito administrativo brasileiro*. 2006. 374 f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006, p. 71 e ss; ILVA, Almiro Couto e. O princípio da segurança jurídica (proteção à confiança) no direito público brasileiro e o direito da Administração Pública de anular seus próprios atos administrativos: o prazo decadencial do art. 54 da Lei do Processo Administrativo da União (Lei nº 9.784/99). *Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro, n. 237, p. 273-274, jul./set. 2004.

²⁵⁴ Cf. ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 360 e ss; DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações na jurisprudência no direito tributário: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao Poder Judicial de Tributar*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 316 e ss; SIMONE, Diego Caldas R. de. *Segurança jurídica e tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 110 e ss; RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A segurança jurídica do contribuinte: legalidade, não-surpresa e proteção à confiança legítima*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, p. 227 e ss; TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 196 e ss.

²⁵⁵ TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 196 e ss.

²⁵⁶ SILVA, Almiro Couto e. O princípio da segurança jurídica (proteção à confiança) no direito público brasileiro e o direito da Administração Pública de anular seus próprios atos administrativos: o prazo decadencial do art. 54 da Lei do Processo Administrativo da União (Lei nº 9.784/99). *Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro, n. 237, p. 273-274, jul./set. 2004.

²⁵⁷ ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 360 e ss. RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A segurança jurídica do contribuinte: legalidade, não-surpresa e proteção à confiança legítima*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, p. 227 e ss.

²⁵⁸ SIMONE, Diego Caldas R. de. *Segurança jurídica e tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 91 e ss.

giro, pode-se afirmar que se tem reconhecido, na doutrina brasileira, a segurança jurídica como o fundamento da proteção à confiança.

A proteção da confiança também tem sido, de forma cada vez mais frequente e interconectada com a segurança jurídica²⁵⁹, referida em decisões dos tribunais superiores brasileiros, mormente do Supremo Tribunal Federal²⁶⁰. Assim, embora essas decisões ainda não permitam a completa demarcação da proteção da confiança no direito brasileiro, elas apontam para o reconhecimento, no ordenamento jurídico brasileiro, da “relevância da segurança jurídica sob seu aspecto subjetivo”²⁶¹.

²⁵⁹ Essa interconexão é salientada pelo Ministro Cezar Peluso, no voto proferido na Ação Cível Originária 79: “Ora, assim como no direito alemão, francês, espanhol e italiano, o ordenamento brasileiro revela, na expressão de sua unidade sistemática, e, na sua aplicação, vem reverenciando os princípios ou subprincípios conexos da segurança jurídica e da proteção da confiança, sob a compreensão de que nem sempre se assentam, exclusivamente, na observância da pura legalidade ou das regras *stricto sensu*. Isto significa que situações de fato, quando perdurem por largo tempo, sobretudo se oriundas de atos administrativos, que guardam presunção e aparência de legitimidade, devem ser estimadas com cautela quanto à regularidade e eficácia jurídicas, até porque, enquanto a segurança é fundamento quase axiomático, perceptível do ângulo geral e abstrato, a confiança, que diz com a subjetividade, só é passível de avaliação perante a concretude das circunstâncias.

A fonte do princípio da proteção da confiança está, aí, na boa-fé do particular, como norma de conduta, e, em consequência, na *ratio iuris* da coibição do *venire contra factum proprium*, tudo o que implica vinculação jurídica da Administração Pública às suas próprias práticas, ainda quando ilegais na origem. O Estado de Direito é sobremodo Estado de confiança.

E a boa-fé e a confiança dão novo alcance e significado ao princípio tradicional da segurança jurídica, em contexto que, faz muito, abrange, em especial, as posturas e os atos administrativos, como o adverte a doutrina, relevando a importância decisiva da ponderação dos valores da legalidade e da segurança, como critério epistemológico e hermenêutico destinado a realizar, historicamente, a ideia suprema da justiça”. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Civil Originária nº 79. Autor: União. Réu: Empresa Colonizadora Rio Ferro Ltda. Relator: Ministro Cezar Peluso. Julgamento: 15 mar. 2012. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=2073053>>. Acesso em: 15 out. 2012).

²⁶⁰ Nesse sentido, vale fazer alusão às seguintes decisões: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Mandado de Segurança nº 24.268. Impetrante: Fernanda Fiuza Brito. Impetrado: Presidente do Tribunal de Contas da União. Relator: Ministra Ellen Gracie. Relator para acórdão: Ministro Gilmar Mendes. Julgamento: 05 fev. 2004. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=86111>>. Acesso em: 15 out. 2012; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 566.621. Recorrente: União. Recorrido: Ruy Cesar Abella Ferreira. Relator: Ministra Ellen Gracie. Julgamento: 04 ago. 2011. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=628479>>. Acesso em: 08 jul. 2012; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 598.099. Recorrente: Estado de Mato Grosso do Sul. Recorrido: Rômulo Augusto Duarte. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Julgamento: 10 ago. 2011. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=628215>>. Acesso em: 08 jul. 2012; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Mandado de Segurança nº 24.781. Impetrante: Mazureik Miguel de Moraes. Impetrado: Tribunal de Contas da União. Relator: Ministra Ellen Gracie. Relator para acórdão: Ministro Gilmar Mendes. Julgamento: 02 mar. 2011. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=623956>>. Acesso em: 08 jul. 2012.

²⁶¹ SIMONE, Diego Caldas R. de. *Segurança jurídica e tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 181.

Diante disso, e a fim de se delimitar o posicionamento relativo à proteção da confiança a ser adotado ao longo deste trabalho, passa-se, agora, à verificação da relação entre a proteção da confiança e o princípio da segurança jurídica.

3.3.2. Relação entre Proteção da Confiança e Segurança Jurídica

Da mesma forma preconizada pela doutrina e abordada pela jurisprudência brasileira – especialmente aquela do Supremo Tribunal Federal –, conforme apresentado acima, defende-se, aqui, que a proteção da confiança corresponde à expressão subjetiva da segurança jurídica²⁶². Assim, fixa-se, desde já, o entendimento a ser seguido ao longo do presente trabalho, de que a proteção da confiança não goza de autonomia em relação à segurança jurídica²⁶³. A fim de que tal entendimento seja esclarecido, faz-se necessário precisar o relacionamento entre a segurança jurídica e a proteção da confiança no âmbito do ordenamento jurídico brasileiro.

De fato, tal relacionamento ainda tem sido objeto de confusão no âmbito da Ciência Jurídica Brasileira. Vale notar que a recorrente confusão terminológica²⁶⁴ relativa à utilização das expressões “segurança jurídica” e “proteção da confiança” – ou “proteção à confiança legítima”, como utilizado no direito comunitário europeu – advém justamente da ausência de uniformidade acerca do relacionamento entre esses dois conceitos ou

²⁶² “No direito administrativo, como no tributário, a proteção da confiança legítima assume caráter de princípio constitucional, como garantia da preservação de direitos e posições jurídicas diante dos poderes públicos, inclusive os judiciais e legislativos, enquanto manifestação subjetiva da segurança jurídica, recepcionado pelos arts. 5º, §1º, 37 e 150 *caput*, da CF” (SILVA, Almiro Couto e. O princípio da segurança jurídica (proteção à confiança) no direito público brasileiro e o direito da Administração Pública de anular seus próprios atos administrativos: o prazo decadencial do art. 54 da Lei do Processo Administrativo da União (Lei nº 9.784/99). *Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro, n. 237, p. 276, jul./set. 2004).

²⁶³ TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica*: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 217.

²⁶⁴ Cf. SILVA, Almiro Couto e. O princípio da segurança jurídica (proteção à confiança) no direito público brasileiro e o direito da Administração Pública de anular seus próprios atos administrativos: o prazo decadencial do art. 54 da Lei do Processo Administrativo da União (Lei nº 9.784/99). *Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro, n. 237, p. 272, jul./set. 2004.

princípios²⁶⁵ –, embora reste incontroverso, como salienta Almiro do Couto e Silva, que segurança jurídica e proteção da confiança “pertencem à mesma constelação de valores”²⁶⁶.

Ainda que se tenha como objetivo deste tópico o estabelecimento do relacionamento entre a proteção da confiança e a segurança jurídica no âmbito do ordenamento jurídico brasileiro, mostram-se extremamente frutíferas as considerações de Arnauld²⁶⁷ a respeito da mencionada relação. Nesse sentido, como anota o autor, a concessão da confiança deve proporcionar ao indivíduo a ultratividade da norma objeto de modificação ou a transição suave para a nova base normativa²⁶⁸, de modo que a proteção da confiança pode ser entendida como um meio de se assegurar, ao indivíduo, o direito em função do qual, confiando em uma determinada base normativa²⁶⁹, ele se “movimentou”²⁷⁰. Ocorre, entretanto, que a concessão de ultratividade ou de um regime de transição também pode ser entendida como uma exigência decorrente da “calculabilidade”, como observa Arnauld²⁷¹. Seguindo essa linha de raciocínio, resta evidente que a proteção da confiança pode ser entendida como uma forma de proteção do próprio direito objetivo, o que remeteria a presente análise às outras expressões da segurança jurídica²⁷² – quais sejam, certeza e continuidade²⁷³. No âmbito do direito brasileiro, no qual garantias como aquelas

²⁶⁵ Cf. CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7ª ed. Coimbra: Almedina, 2011, p. 257.

²⁶⁶ SILVA, Almiro Couto e. O princípio da segurança jurídica (proteção à confiança) no direito público brasileiro e o direito da Administração Pública de anular seus próprios atos administrativos: o prazo decadencial do art. 54 da Lei do Processo Administrativo da União (Lei nº 9.784/99). *Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro, n. 237, p. 272, jul./set. 2004.

²⁶⁷ *Rechtssicherheit*: perspektivische Annäherungen an eine *idée directrice* des Rechts. Tübingen: Mohr Siebeck, 2006, p. 150 e ss.

²⁶⁸ Cf. MAURER, Hartmut. Kontinuitätsgewähr und Vertrauensschutz. In: ISENSEE, Josef; KIRCHHOF, Paul (coord.). *Handbuch des Staatsrechts*. V. IV. 3. ed. Heidelberg: C. F. Müller, 2006, p. 397.

²⁶⁹ “É certo que o futuro não pode ser um perpétuo prisioneiro do passado, nem podem a segurança jurídica e a proteção da confiança se transformar em valores absolutos, capazes de petrificar a ordem jurídica, imobilizando o Estado e impedindo-o de realizar as mudanças que o interesse público estaria a reclamar. Mas, de outra parte, não é igualmente admissível que o Estado seja autorizado, em todas as circunstâncias, a adotar novas providências em contradição com as que foram por ele próprio impostas, surpreendendo os que acreditaram nos atos do Poder Público” (SILVA, Almiro Couto e. O princípio da segurança jurídica (proteção à confiança) no direito público brasileiro e o direito da Administração Pública de anular seus próprios atos administrativos: o prazo decadencial do art. 54 da Lei do Processo Administrativo da União (Lei nº 9.784/99). *Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro, n. 237, p. 276, jul./set. 2004).

²⁷⁰ Cf. MUCKEL, Stefan. *Kriterien des verfassungsrechtlichen Vertrauensschutzes bei Gesetzesänderung*. Berlin: Duncker und Humblot, 1989, p. 19.

²⁷¹ *Rechtssicherheit*: perspektivische Annäherungen an eine *idée directrice* des Rechts. Tübingen: Mohr Siebeck, 2006, p. 150 e ss.

²⁷² Cf. TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica*: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 209 e ss.

²⁷³ Vale trazer à baila a diferenciação entre continuidade e proteção da confiança de Hartmut Maurer: “A proteção da confiança representa, portanto, até certo grau, a contrapartida subjetiva da garantia de continuidade objetiva. (...) A garantia de continuidade diz respeito à estrutura do Direito e à sua modificação, a proteção da confiança constitui uma garantia de continuidade no interesse do cidadão; a garantia de

relativas ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito e à coisa julgada encontram-se expressas na Constituição, a interconexão entre a proteção da confiança e a segurança jurídica objetiva se faz ainda mais evidente²⁷⁴.

É interessante observar que, sendo a “confiança” um estado psicológico²⁷⁵, é necessário que ela se revele objetivamente para que tenha eficácia jurídica^{276 e 277}. Assim, por outro giro, tem-se que a confiança individual pressupõe a segurança do direito objetivo²⁷⁸. Nesse sentido, a confiança a ser protegida deve ser confirmada pela estabilidade²⁷⁹ ou certeza da situação que o jurisdicionado julga legítima. Nesse sentido, “somente pode externar confiança quem age conforme a legalidade ou vê-se afetado por modificação inopinada ou incoerente com a funcionalidade sistêmica do ordenamento jurídico”²⁸⁰.

Assim, vale anotar, na esteira de Arnould²⁸¹, que, se, por um lado, a segurança jurídica deve garantir que expectativas fundadas no Direito não sejam frustradas, por outro

continuidade canaliza, a proteção da confiança bloqueia” (tradução livre). No original: “Der Vertrauensschutz stellt somit bis zu einem gewissen Grad die subjektive Entsprechung der objektiven Kontinuitätsgewähr dar. (...) Die Kontinuitätsgewähr betrifft die Struktur des Rechts und der Rechtsänderung, der Vertrauensschutz bildet eine Bestandsgarantie im Interesse des Bürgers; die Kontinuitätsgewähr kanalisiert, der Vertrauensschutz sperrt” (MAURER, Hartmut. *Kontinuitätsgewähr und Vertrauensschutz*. In: ISENSEE, Josef; KIRCHHOF, Paul (coord.). *Handbuch des Staatsrechts*. V. IV. 3. ed. Heidelberg: C. F. Müller, 2006, p. 397).

²⁷⁴ “O princípio da segurança jurídica requer a confiança dos jurisdicionados no bom funcionamento do Sistema Jurídico e esta confiança, por sua vez, apresenta-se como uma eficácia do princípio de certeza do direito ou da estabilidade do ordenamento, para exigir a recomposição do *estado de segurança*” (TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 213).

²⁷⁵ Luhmann aborda a confiança como um mecanismo de redução da complexidade social (LUHMANN, Niklas. *Vertrauen*. 4ª ed. Stuttgart: Lucius und Lucius, 2000, p. 27 e ss).

²⁷⁶ TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 211.

²⁷⁷ “Nesse esforço de determinação do seu conteúdo [da confiança], deve-se afastar qualquer vínculo fundando em simples ‘expectativa’, ‘suposição’ ou ‘esperança’. Com esse propósito, em muitos casos, o direito positivo ‘tipifica’ a exigência de confiança, quando serve de objeto para regulações específicas, como no caso de regras de *compliance* societárias ou financeiras, mediante critérios de determinação previamente assentados na legislação. A *confiança legítima*, ora em estudo, não tem qualquer equivalência com essas modalidades regulatórias” (TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 211).

²⁷⁸ Cf. VOGEL, Klaus. *Rechtssicherheit und Rückwirkung zwischen Vernunftrecht und Verfassungsrecht*. *Juristenzeitung*, Tübingen, n. 18, p. 833-834, 1988.

²⁷⁹ Cf. MELLINGHOFF, Rudolf. *Vertrauen in das Steuergesetz*. In: PEZZER, Heinz-Jürgen (coord.). *Vertrauensschutz im Steuerrecht*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2004, p. 30.

²⁸⁰ TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 216.

²⁸¹ *Rechtssicherheit: perspektivische Annäherungen an eine idée directrice des Rechts*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2006, p. 152 e ss.

lado, a própria segurança jurídica contribui para a confiança do indivíduo no sentido de que tais expectativas não serão frustradas. Nesse sentido, conclui-se que a segurança jurídica exige que a confiança do indivíduo no ordenamento seja protegida. Assim, quadra anotar, com Heleno Torres, que atualmente, no contexto do “constitucionalismo de direitos” do Estado Democrático de Direito,

“consagra-se a segurança jurídica como expressiva *garantia* material, ademais de tutela da efetividade do sistema jurídico na sua totalidade, segundo um programa normativo baseado na certeza jurídica e no relativismo axiológico. E dessa garantia de segurança jurídica, em termos subjetivos, advém um estado de expectativa de confiabilidade no ordenamento que se pode definir como *princípio da proteção da confiança legítima*, passível de ser alegado e exercido na preservação das expectativas legítimas de certeza e estabilidade no contínuo da aplicação do sistema”²⁸².

Pode-se afirmar, novamente com Heleno Taveira Torres²⁸³, que a proteção da confiança pode ser entendida como uma garantia de previsibilidade proporcionada pelo sistema e esperada pelos particulares. É fundamental anotar que a confiança individual decorre justamente do fato de o ordenamento ter se proposto a preservar e proteger, por meio de tutela institucional, os efeitos de tal confiança²⁸⁴. Essa interrelação também resta evidenciada na definição de segurança jurídica apresentada por Canotilho:

“O **princípio geral da segurança jurídica** em sentido amplo (abrangendo, pois a ideia de proteção da confiança) pode formular-se do seguinte modo: o indivíduo tem do direito poder confiar em que aos seus actos ou às decisões públicas incidentes sobre os seus direitos, posições ou relações jurídicas alicerçados em normas jurídicas vigentes e válidas por esses actos jurídicos deixado pelas autoridades com base nessas normas se ligam os efeitos jurídicos previstos e prescritos no ordenamento jurídico”²⁸⁵.

Importa, assim, diferenciar a proteção da confiança considerada como expressão da segurança jurídica do princípio da proteção da confiança *stricto sensu*, de modo que a

²⁸² TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 17-18.

²⁸³ *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 209-210.

²⁸⁴ “O sistema jurídico, ao tutelar um *fim* sistêmico de segurança jurídica e da confiabilidade no seu conteúdo e na ação dos órgãos e autoridades públicos, permite criar um ‘estado de confiança’ no ordenamento. Para tanto, habilita uma série de *meios* para tutela de qualquer evidência de afetação a direitos decorrentes de condutas do Estado contrárias a este ‘estado de confiança’. Justifica-se este esforço, pois o homem necessita de um mínimo de confiabilidade para organizar e programar suas ações futuras” (TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 209).

²⁸⁵ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7ª ed. Coimbra: Almedina, 2011, p. 257.

proteção da confiança, entendida como expressão da segurança jurídica, relaciona-se à confiança de forma abstrata. Esta, por sua vez, pode ser efetivada por meio da aplicação do princípio da proteção da confiança *stricto sensu*, o qual se relaciona a situações concretas nas quais houve realização da confiança pelo indivíduo²⁸⁶.

No âmbito da Ciência Jurídica brasileira, vale destacar, nesse sentido, a diferenciação, defendida por Heleno Torres²⁸⁷, “entre confiança individual (expectativas formadas a partir da existência do sistema jurídico) e confiança tutelada pelo sistema (por meio de regras específicas ou como cláusula geral)”.

Nesse sentido, conforme já observado, frequentemente se relaciona a distinção entre segurança jurídica e proteção da confiança ao caráter objetivo da segurança jurídica, o qual se contraporia ao caráter subjetivo do princípio da proteção da confiança²⁸⁸. Dessa forma, por ser um princípio objetivo, o princípio da segurança jurídica tem o condão de assegurar a confiança do indivíduo de forma geral, sem que se leve em consideração interesses específicos.

Não se concorda, todavia, que a proteção da confiança vista como expressão da segurança jurídica se manifestaria apenas *ex ante* – a fim de orientar a conduta do cidadão –, ao passo que o princípio da proteção da confiança *stricto sensu* seria aplicado apenas *ex post*, de modo a garantir a expectativa do cidadão²⁸⁹. Essa diferenciação, que relaciona a segurança jurídica apenas à ideia de planejamento, negligencia o fato de que a segurança jurídica – entendida como segurança do direito – no âmbito do Estado Democrático de Direito, desprende-se da perspectiva formalista outrora verificada, de modo que tem o condão de assegurar a efetividade do ordenamento. A ideia de segurança de realização, sobre a qual se discorreu acima, ilustra esse entendimento da segurança jurídica.

Faz-se fundamental esclarecer, entretanto, que a proteção da confiança entendida como expressão da segurança jurídica não se realiza apenas por meio do princípio da

²⁸⁶ Cf. ARNAULD, Andreas von. *Rechtssicherheit: perspektivische Annäherungen an eine idée directrice* des Rechts. Tübingen: Mohr Siebeck, 2006, p. 152.

²⁸⁷ *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 210.

²⁸⁸ Cf. CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7ª ed. Coimbra: Almedina, 2011, p. 257.

²⁸⁹ Cf. ARNAULD, Andreas von. *Rechtssicherheit: perspektivische Annäherungen an eine idée directrice* des Rechts. Tübingen: Mohr Siebeck, 2006, p. 153.

proteção da confiança *stricto sensu*. Afinal, ao se compreender a proteção da confiança como o corolário subjetivo da segurança jurídica, tem-se que a própria efetividade do ordenamento deve se prestar à proteção da confiança, de forma amplamente considerada. Nesse contexto, ganha relevância a questão da efetividade dos direitos fundamentais, tendo em vista que a segurança jurídica – e, conseqüentemente, a proteção da confiança – pode ser concretizada por meio de tal proteção. Em realidade, chega-se, aqui, a uma situação de “retroalimentação”, pois, se, por um lado, a segurança jurídica, no Estado Democrático de Direito exige, a proteção dos direitos fundamentais, por outro lado, a proteção dos direitos fundamentais permite a realização da segurança jurídica.

Nessa esteira, vale fazer alusão ao fato de que, cada vez com mais frequência, o Tribunal Constitucional Alemão tem tratado a proteção da confiança no âmbito do teste da proporcionalidade²⁹⁰. Retomar-se-á esse ponto abaixo, quando do debate acerca da eficácia da segurança jurídica. Por ora, resta enfatizar a relevância de se proteger a confiança em direitos fundamentais; ou, por outro giro, pode-se afirmar que, caso a confiança recaia em campo protegido pelos direitos fundamentais, a proteção da confiança requererá a proteção do direito fundamental.

Em suma, tem-se que, se, por um lado, a proteção da confiança pode ser entendida como a dimensão subjetiva da segurança jurídica – a qual pode ser concretizada por meio da proteção a direitos fundamentais específicos, bem como por intermédio de princípios e regras variados, dentre os quais se podem mencionar a proibição de retroatividade, o direito adquirido, o ato jurídico perfeito, a coisa julgada, dentre outros –; por outro lado, é cabível falar, no âmbito do ordenamento jurídico brasileiro, na esteira de Schwarz e de Heleno Torres, de um *princípio da proteção da confiança* *stricto sensu* – o qual tem o condão de concretizar a segurança jurídica. Esclarecida a presente diferenciação, importa delimitar e tecer algumas considerações acerca da aplicabilidade do *princípio da proteção da confiança* no direito brasileiro²⁹¹.

²⁹⁰ Cf. ARNAULD, Andreas von. *Rechtssicherheit: perspektivische Annäherungen an eine idée directrice* des Rechts. Tübingen: Mohr Siebeck, 2006, p. 157.

²⁹¹ Cf. BAPTISTA, Patrícia Ferreira. *Segurança jurídica e proteção da confiança legítima no direito administrativo: análise sistemática e critérios de aplicação no direito administrativo brasileiro*. 2006. 374 f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006, p. 70.

3.3.3. Princípio da Proteção da Confiança *Stricto Sensu*

Primeiramente, importa deixar claro que, no direito brasileiro, a proteção da confiança – proteção da confiança *stricto sensu* – não goza da mesma extensão que lhe é atribuída no âmbito do direito alemão, de modo que não cabe apenas ao princípio da proteção da confiança *stricto sensu* concretizar a segurança jurídica em face do indivíduo. Assim, conforme se vem salientando, mesmo a proteção da confiança *lato sensu* – entendida, portanto, como uma expressão da segurança jurídica – não se concretiza apenas por meio da proteção da confiança *stricto sensu*, porquanto outros instrumentos previstos pelo ordenamento jurídico concorrem para essa concretização²⁹².

Dessa forma, vale esclarecer que nem todas as questões relativas a segurança jurídica – sob o ponto de vista subjetivo – podem ser reconduzidas diretamente para dentro do “teste da confiança”. Esse posicionamento é defensável no âmbito do ordenamento jurídico alemão – berço do princípio da proteção da confiança – haja vista a ausência de mecanismos constitucionalmente expressos que se prestam à concretização da segurança jurídica sob o ponto de vista subjetivo. Não obstante, mesmo no âmbito do ordenamento jurídico alemão, no qual a proporcionalidade gozou de grande desenvolvimento e aceitação, há quem defenda que a proteção da confiança em posições ligadas a direitos fundamentais decorre da proteção especificamente proporcionada pelo âmbito de proteção de cada direito, não se confundindo com a proteção da confiança derivada do Estado de Direito, que só teria aplicação caso direitos fundamentais não sejam pertinentes (*einschlägig*)²⁹³.

Todavia, deve-se, deixar claro, de plano, que a posição adotada e defendida neste trabalho não se confunde com a tese mencionada relativa à subsidiariedade do “princípio

²⁹² “Ora, a carência de dispositivo expresso em relação à irretroatividade das leis no Direito Constitucional alemão (exceto no que tange ao Direito Penal), projeta o tratamento do tema para dentro do campo do princípio da proteção da confiança que, em seu caráter de pano de fundo, aflora em toda a sua plenitude, na jurisprudência e na Dogmática dos germanos. Não será o caso do Brasil, de se atribuir ao princípio da proteção da confiança o papel de substituição dos direitos adquiridos, dos atos jurídicos perfeitos, da coisa julgada e, mais genericamente ainda, dos fatos jurídicos já ocorridos” (DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações na jurisprudência no direito tributário: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao Poder Judicial de Tributar*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 387).

²⁹³ Cf. MUCKEL, Stefan. *Kriterien des verfassungsrechtlichen Vertrauensschutzes bei Gesetzesänderung*. Berlin: Duncker und Humblot, 1989, p. 64.

da proteção da confiança puramente derivada do Estado de Direito”²⁹⁴, embora mantenha alguns pontos de contato com ela. Assim, também aqui, defende-se a subsidiariedade do princípio da proteção da confiança *stricto sensu* relativamente a outros princípios e regras concretizadores do princípio da segurança jurídica. Não obstante, não há que se falar em confusão, tendo em vista que, no âmbito do direito brasileiro, a proteção da confiança em direitos fundamentais não se concretiza tão somente por meio da proteção de direitos fundamentais específicos – o que exige a aplicação do teste da proporcionalidade –, haja vista a existência de outras garantias constitucionalmente asseguradas, dentre as quais se pode mencionar o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada. Esse esclarecimento é sobremaneira relevante para o estudo e, principalmente, para a concretização da segurança jurídica dos benefícios fiscais. Finalmente, entende-se admissível, no ordenamento jurídico brasileiro que o princípio da proteção da confiança *stricto sensu* tenha aplicabilidade mesmo que o caso considerado relacione-se a direitos fundamentais. Todavia, tal aplicação só seria pertinente após a aplicação de mecanismos protetivos especificamente assegurados pelo ordenamento jurídico brasileiro – como a proteção ao direito adquirido. Trata-se de proteção adicional que – assim como na “proteção da confiança puramente derivada do Estado de Direito” – permite que, ao se verificar a necessidade de concessão de proteção, leve-se em consideração elementos relativos à construção da confiança e aos interesses envolvidos, ainda que não se vislumbre afronta ao conteúdo essencial de direitos fundamentais²⁹⁵.

Vale salientar que não restam dúvidas acerca da compatibilidade do princípio da proteção da confiança *stricto sensu* com o ordenamento jurídico brasileiro, porquanto se trata de princípio diretamente deduzido do princípio da segurança jurídica²⁹⁶. Nesse

²⁹⁴ Cf. MUCKEL, Stefan. *Kriterien des verfassungsrechtlichen Vertrauensschutzes bei Gesetzesänderung*. Berlin: Duncker und Humblot, 1989, p. 64.

²⁹⁵ Heleno Torres anota que “a *confiança legítima* corrobora o princípio de *segurança jurídica* como garantia do sistema jurídico no seu modelo mais expressivo. Na efetividade de direitos fundamentais ou no controle de hierarquia normativa, de ilegalidade de atos regulamentares, de retroatividade de leis, atos administrativos ou judiciais, bem como naqueles de aplicação dos princípios de proibição de excesso, proporcionalidade e razoabilidade, nestes, a confiança legítima poderá ter cabimento, como elemento subsidiário ou como motivo preponderante, a depender do caso” (TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 219).

²⁹⁶ Faz-se fundamental frisar que se está, aqui, fazendo referência ao que se chamou de *princípio da proteção da confiança stricto sensu*, porquanto a proteção da confiança *lato sensu* corresponde a uma expressão do princípio da segurança jurídica, de modo que esta é inerente ao conteúdo da segurança jurídica em si considerado – não se trata, portanto, de subprincípio ou princípio derivado. Desse modo, em sendo a segurança jurídica princípio fundamental do ordenamento jurídico brasileiro, não haveria sentido em se discorrer acerca da “compatibilidade” de uma de suas expressões com o ordenamento jurídico brasileiro.

sentido, vale anotar que, embora a preocupação com a tutela da confiança, tanto no âmbito do direito privado, como no âmbito do direito público não sejam novas no direito brasileiro, tais questões foram, tradicionalmente, tratadas a partir da proteção proporcionada pela boa-fé, direito adquirido, além de outros mecanismos²⁹⁷. Não obstante, diversas e notáveis são as contribuições doutrinárias recentes que laboram no sentido do reconhecimento e aplicação do princípio da proteção da confiança no direito brasileiro, (*stricto sensu*) especialmente no âmbito do direito tributário²⁹⁸. Nesse diapasão, este princípio proporciona ao cidadão uma maior proteção da confiança nos atos estatais²⁹⁹ que aquela proporcionada pelas garantias tradicionalmente consideradas³⁰⁰, o que se evidencia, como restará demonstrado, em matéria de benefícios fiscais³⁰¹.

²⁹⁷ BAPTISTA, Patrícia Ferreira. *Segurança jurídica e proteção da confiança legítima no direito administrativo: análise sistemática e critérios de aplicação no direito administrativo brasileiro*. 2006. 374 f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006, p. 166.

²⁹⁸ Cf. ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 360 e ss; DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações na jurisprudência no direito tributário: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao Poder Judicial de Tributar*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 316 e ss; SIMONE, Diego Caldas R. de. *Segurança jurídica e tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 110 e ss; RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A segurança jurídica do contribuinte: legalidade, não-surpresa e proteção à confiança legítima*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, p. 227 e ss; TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 196 e ss.

²⁹⁹ Vale fazer alusão ao posicionamento de Misabel Derzi, para quem a proteção da confiança apenas protege o “cidadão/contribuinte ou o privado” contra o Estado, e não o contrário. Trata-se, portanto, de uma proteção unilateral (DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações na jurisprudência no direito tributário: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao Poder Judicial de Tributar*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 395-397).

³⁰⁰ A esse respeito são as considerações de Patrícia Ferreira Baptista, ressaltando-se, todavia, que a maior proteção advinda do princípio da proteção da confiança não se limita às relações jurídico-administrativas, porquanto se manifestam em relação aos três Poderes: “A primeira [vantagem], e possivelmente a mais importante, é o reforço na proteção que o ordenamento jurídico oferece aos cidadãos nas relações jurídico-administrativas. Trata-se de mais um instrumento para ampliar a submissão do poder ao direito, reduzindo a margem de discricionariedade incontrolável do Estado. Além disso, (...) o princípio da proteção da confiança legítima assegura aos cidadãos tutela em hipóteses que, até aqui, não eram amparadas pelo ordenamento jurídico. Cite-se, por exemplo, a vedação – decorrente do princípio – de se promoverem mudanças bruscas em políticas públicas sem a concomitante previsão de medidas transitórias ou compensatórias capazes de proteger a posição do administrado que confiou na permanência da diretriz administrativa” (BAPTISTA, Patrícia Ferreira. *Segurança jurídica e proteção da confiança legítima no direito administrativo: análise sistemática e critérios de aplicação no direito administrativo brasileiro*. 2006. 374 f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006, p. 127).

³⁰¹ “En suma, a partir de la constitucionalización del tributo, la seguridad va a ser un componente fundamental de la posición del ciudadano frente al poder del Estado. No porque frente a la actividad tributaria deba predicarse una seguridad especial, como contrapunto de un pretendido *status subiectionis* del contribuyente – como sería el caso de una seguridad jurídica proclamada en un supuesto *estatuto del contribuyente* –, sino porque la seguridad es componente esencial de la posición del ciudadano en todas sus relaciones con el estado y también, obviamente, en sus relaciones tributarias. No una seguridad contra la excepcionalidad del tributo sino una seguridad como componente ordinario de la situación en que se encuentra el ciudadano frente a cualquier poder público en un Estado democrático” (GARCÍA NOVOA, César. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2000, p. 104).

Não se pode, entretanto, prescindir de cautelas para o reconhecimento e aplicação do princípio da proteção da confiança no direito brasileiro. Neste ponto, importa reiterar aspecto já mencionado e fundamental do princípio da proteção da confiança *stricto sensu* no direito brasileiro, qual seja, sua subsidiariedade em relação a outros mecanismos protetivos assegurados pelo ordenamento, a qual tem por finalidade evitar a subjetivação³⁰². A tutela abusiva da confiança poderia aplicar afronta ao ordenamento, e, em última instância, à própria segurança *do* direito. A esse respeito, concorda-se com as considerações de Patrícia Ferreira Baptista:

“Desse modo, conquanto aqui não se negue a utilidade do princípio da proteção da confiança legítima em determinadas circunstâncias, acredita-se que sua aplicação não pode apagar as construções teóricas e jurisprudenciais já desenvolvidas pra tutelar a confiança. O aplicador do direito não deve se entusiasmar com o novo princípio a ponto de agir como se a confiança dos administrados jamais tivesse sido tutelada pelo direito brasileiro. Definitivamente não é esse o caso. Por conseguinte, a incorporação do novo princípio, como critério de decisão, apenas deve ser aceita para proteger a confiança do cidadão em situações (1) que até aqui não eram tuteladas de forma alguma pelo ordenamento ou (2) não o eram satisfatoriamente”³⁰³.

Assim, como salienta Heleno Torres³⁰⁴, a proteção da confiança não pode ser alegada de forma ilimitada, de modo que os mecanismos internos de controle devem ser preservados e a isonomia, observada. Além disso, a proteção da confiança não deve ser admitida como mecanismo de exceção à legalidade e de validação de qualquer nulidade³⁰⁵. Nesse sentido, o autor faz referência a testes que devem ser superados antes que o princípio da proteção da confiança possa ser autonomamente aplicado, quais sejam (i) os testes de legalidade e de constitucionalidade, que “implicam a decidibilidade conforme os critérios de certeza jurídica previstos em leis típicas”³⁰⁶ e (ii) o “teste da segurança jurídica por

³⁰² TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 220.

³⁰³ BAPTISTA, Patrícia Ferreira. *Segurança jurídica e proteção da confiança legítima no direito administrativo: análise sistemática e critérios de aplicação no direito administrativo brasileiro*. 2006. 374 f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006, p. 132.

³⁰⁴ TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 218.

³⁰⁵ TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 218.

³⁰⁶ Como salienta o autor, “alegar a segurança jurídica para aplicar ‘lei’ é um esforço de repetição” (TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 219).

estabilidade sistêmica, fundado na aplicação dos critérios funcionais de coerência, estabilidade de relações ou de calibração do *sistema jurídico*”,³⁰⁷.

Assim, uma vez que o princípio da proteção da confiança *stricto sensu* tem justamente o condão de proporcionar a proteção do contribuinte em face do Estado³⁰⁸ – resta evidente a razão pela qual a aplicação desse princípio em matéria de benefícios fiscais – mais especificamente no tocante à extinção de benefícios fiscais – pode ser frutífera. Não se pode negligenciar, todavia, do caráter subsidiário que se atribui a esse princípio do âmbito do direito brasileiro. Desse modo, importa esclarecer, de plano, que o estudo da segurança jurídica dos benefícios fiscais não se limita à aplicação do princípio da proteção da confiança *stricto sensu* a essa matéria. Muito pelo contrário, porquanto, também aqui, a aplicação do princípio da proteção da confiança deve ocorrer apenas de forma subsidiária.

4. Eficácia da Segurança Jurídica no Âmbito do Direito Tributário

4.1. Princípios Derivados e Regras

Optou-se, aqui, por uma definição do princípio da segurança jurídica por meio do que se chamou de “expressões” desta, quais sejam, a certeza, a continuidade e a proteção da confiança – a qual, reitera-se, não se confunde com a proteção da confiança *stricto sensu*. Tais “expressões” podem ser identificadas como princípios, porquanto correspondem a mandamentos de otimização, porquanto determinam que algo seja realizado na maior medida possível, levando-se em consideração de condições fáticas e jurídicas³⁰⁹. Não obstante, não parece correto falar, nesse caso, em “princípios derivados”. Afinal, neste caso, não se está diante de princípios nos quais se fundamenta ou por meio dos quais a segurança jurídica se realiza, mas, da própria segurança jurídica. Poder-se-ia, afirmar, portanto, que a certeza, continuidade e proteção da confiança são elementos da

³⁰⁷ TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 219.

³⁰⁸ Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações na jurisprudência no direito tributário: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao Poder Judicial de Tributar*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 395-397.

³⁰⁹ Cf. ALEXY, Robert. *Theorie der Grundrechte*. 5ª ed. Frankfurt am Main: Suhrkamp, 2006, p. 75.

segurança jurídica. Prefere-se, entretanto, o vocábulo “expressão”, dada, por um lado, a intensa interconexão entre tais vocábulos, de modo que não é possível, como se vez enfatizando, traçar uma nítida linha divisória entre eles, de forma a individualizá-los³¹⁰. Portanto, tratam-se menos de elementos, e mais de “perspectivas” por meio das quais o princípio da segurança jurídica pode ser abordado e captado, restando justificada, portanto a utilização de “expressões”.

Tal esclarecimento faz-se necessário neste momento para que se possa distinguir os princípios que compõem a própria segurança jurídica – expressões da segurança jurídica – dos princípios dela derivados. Estes, ao lado de regras, permitem a realização da segurança jurídica e, conseqüentemente, da realização da certeza, da continuidade e da proteção da confiança. Não se pode deixar de enfatizar, entretanto, que, sob outro ângulo de análise, os princípios derivados podem também ser vistos como fundamentos da segurança jurídica, da forma assinalada em tópico anterior.

De fato, não há que se pretender a aplicação prática e direta da segurança jurídica, de modo que sua eficácia se manifesta por meio de seus princípios³¹¹ e regras voltadas à sua concretização. A eficácia da segurança jurídica requer concretizações e diferenciações, tendo em vista sua abstração e complexidade. Dessa forma, o recurso argumentativo à segurança jurídica é feito por meio de aspectos, garantias ou institutos específicos, tais como o direito adquirido, o ato jurídico perfeito, a coisa julgada, o princípio da irretroatividade, dentre outros. Diante disso, a segurança jurídica assume a condição de gênero³¹².

Essa condição de gênero é largamente reconhecida pela doutrina, que faz alusão à segurança jurídica como sobreprincípio³¹³, princípio-síntese³¹⁴ e princípio geral³¹⁵. Nesse

³¹⁰ Como observa Heleno Torres, aos âmbitos materiais do princípio da segurança jurídica são separáveis apenas para fins heurísticos (TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 199).

³¹¹ Cf. ARNAULD, Andreas von. *Rechtssicherheit: perspektivische Annäherungen an eine idée directrice* des Rechts. Tübingen: Mohr Siebeck, 2006, p. 104.

³¹² Cf. ARNAULD, Andreas von. *Rechtssicherheit: perspektivische Annäherungen an eine idée directrice* des Rechts. Tübingen: Mohr Siebeck, 2006, p. 104.

³¹³ Cf. CARVALHO. Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 275 e ss.

³¹⁴ Cf. TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 188.

sentido, tem-se que a segurança jurídica – compreendida, aqui, como a segurança do direito, sob uma perspectiva material, pode ser atingida por variados meios, nos quais se concentra o debate acerca da segurança jurídica³¹⁶. Dentre os meios adequados à conformação de um direito seguro – os quais devem conduzir à observância da certeza, continuidade e proteção da confiança – estão outros princípios, ou seja, os subprincípios ou princípios derivados da segurança jurídica. Vale, aqui, fazer alusão tanto aos princípios constitucionalmente explícitos, quanto aqueles implícitos, recepcionados por meio do artigo 5º, parágrafo 2º ou, como limitações ao poder de tributar, por meio do artigo 150, *caput*, da Constituição Federal³¹⁷. Assim, a título meramente exemplificativo, vale fazer referência aos princípios da legalidade, irretroatividade e não surpresa como subprincípios explícitos da segurança jurídica especialmente relevantes no âmbito do direito tributário, e à proteção da confiança *stricto sensu* como princípio implícito.

Não se pode, entretanto, deixar de observar que a compreensão da segurança jurídica como sobreprincípio pressupõe o mencionado relacionamento com os seus subprincípios³¹⁸. Trata-se, portanto, de uma noção relacional³¹⁹. Tal compreensão se faz relevante, pois a concretização da segurança jurídica pode ocorrer sem a “intermediação” de outros princípios, situação na qual seria imprópria a referência à segurança jurídica como princípio. Nesse caso, mais correto seria falar apenas em princípio, o qual informará a criação de regras que permitam a otimização da segurança jurídica, em todas as suas expressões³²⁰. Assim, a segurança jurídica também pode ser realizada – otimizada – por meio de regras, dentre as quais se incluem aquelas que estão previstas na Constituição

³¹⁵ Cf. CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7ª ed. Coimbra: Almedina, 2011, p. 257.

³¹⁶ Cf. NOVOA, César García. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2000, p. 44.

³¹⁷ Cf. TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 188-189.

³¹⁸ Cf. ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011, p.630-631.

³¹⁹ Com base nesse raciocínio tem-se que a segurança jurídica pode, ela própria, apresentar-se como subprincípio. É o que ocorre quando se tem em vista a relação entre a segurança jurídica e o princípio do Estado de Direito. Como, todavia, focaliza-se, aqui, a eficácia da segurança jurídica – e não do princípio do Estado de Direito –, a segurança jurídica como subprincípio não ostenta maior relevância no âmbito deste trabalho. De qualquer modo, vale apresentar as considerações de Ávila a esse respeito: “Nessa função, a referência ao Direito, que é feita pelo princípio do Estado de Direito, não é de qualquer um, mas sim de um Direito inteligível, estável, previsível. Isso significa, em outras palavras, que o subprincípio da segurança jurídica funciona como definidor de elementos genéricos estabelecidos pelo sobreprincípio do Estado de Direito” (Cf. ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011, p.633).

³²⁰ Cf. ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011, p.639.

Federal de 1988. Vale mencionar aqui, ilustrativamente, às regras da anterioridade e à espera nonagesimal veiculadas pelo artigo 150, III, alíneas “b” e “c” da Constituição Federal. Destaque-se a relevância das regras nesse contexto, porquanto “um dos papéis mais importantes das regras no ordenamento jurídico é justamente aumentar o grau de segurança na aplicação do direito”³²¹.

Faz-se necessário anotar, ainda, que, embora seja um princípio, a segurança jurídica não é sopesável com outros princípios³²², de modo que não são admissíveis restrições à segurança jurídica³²³. Essa observação resta evidente quando se parte de uma concepção material da segurança jurídica, de modo tal que a segurança jurídica – que deve ser entendida como fim do próprio ordenamento – postula a efetividade deste. Afinal, um ordenamento seguro é, sobretudo, um ordenamento efetivo³²⁴. Tem-se, portanto, que a segurança jurídica, vista sob sua perspectiva material – um reclamo do próprio Estado Democrático de Direito –, tem o condão de proteger o próprio ordenamento, do que se depreende sua função de garantia³²⁵.

Assim, como se vem enfatizando, no âmbito do Estado Democrático de Direito, a segurança do direito deve ser compreendida não apenas sob sua perspectiva formal, mas também sobre sua perspectiva material³²⁶. E é nesse contexto que merece destaque a segurança jurídica dos princípios e, conseqüentemente, dos direitos fundamentais. Afinal, a segurança jurídica material, no âmbito do Estado Democrático de Direito requer,

³²¹ Cf. SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 52.

³²² Cf. ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011, p.642 e ss.; TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 197.

³²³ Deve-se esclarecer, contudo, que afirmar que a segurança jurídica não é passível de sopesamento não significa dizer que seus princípios derivados também não o são.

³²⁴ Cf. PÉREZ LUÑO, Antonio-Enrique. *La seguridad jurídica*. Barcelona: Ariel, 1991, p. 26-27.

³²⁵ Cf. GARCÍA NOVOA, César. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2000, p. 23; PÉREZ LUÑO, Antonio-Enrique. *La seguridad jurídica*. Barcelona: Ariel, 1991, p. 48; TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 188 e ss.

³²⁶ “No cabe duda de que el principio de *seguridad jurídica* adquiere plenitud en tanto se lo vincule en el ejercicio de la *potestad tributaria normativa*, con el cumplimiento estricto de determinados recaudos, tales como: vigencia institucional plena; realización concreta de los principios, derechos y garantías constitucionales; reserva de ley en materia tributaria; mínima flexibilización de la apuntada reserva; irretroactividad de las normas tributarias; sometimiento a la regla de jerarquía normativa; continuidad y estabilidad de las normas tributarias y transparencia, precisión y simplicidad en los preceptos; supresión de los conceptos jurídicos indeterminados; limitado uso de presunciones legales determinativas; y codificación sistemática – al menos de la parte general – del derecho tributario” (CASÁS, José Osvaldo. *Seguridad jurídica y tributación*. *Revista Jurídica de Buenos Aires*. Buenos Aires, p. 79, 2001).

sobretudo, a efetividade de direitos fundamentais, de modo tal que princípios e regras voltados a proteção desses direitos – dentre os quais se pode mencionar a proporcionalidade –, concorrem para a otimização da segurança jurídica. Com isso, a segurança jurídica deixa “de concebir-se como um mero apêndice resultante del ejercicio de las libertades individuales, para devenir condición necesaria de un sistema de derechos fundamentales plenamente garantizados”³²⁷.

De outra banda, tem-se que a ineficácia do ordenamento conduz à insegurança jurídica³²⁸. Assim, se, por um lado, o ordenamento jurídico dispõe de mecanismos aptos a otimização da segurança jurídica, por outro lado, esta não será observada no caso de ineficácia do próprio ordenamento. Assim, resta evidente que, no Estado Democrático de Direito, o respeito aos direitos fundamentais é *conditio sine qua non* para a otimização da segurança jurídica. Portanto, a fim de se completar as considerações acerca da eficácia da segurança jurídica, faz-se necessário tecer algumas considerações acerca da proteção de direitos fundamentais.

4.2. Segurança Jurídica e a Proteção do Conteúdo Essencial de Direitos Fundamentais

Em consonância com esse pressuposto de trabalho, diretamente derivado da ideia de segurança do direito, materialmente compreendida, apresenta-se, aqui, uma das principais teses a ser aqui defendida e demonstrada: a segurança jurídica dos benefícios fiscais requer, além da observância de dos chamados “princípios derivados” da segurança jurídica e da aplicação de regras tendentes à sua concretização – da forma como exposta no subtópico anterior –, a não violação de direitos fundamentais específicos tanto por normas veiculadoras de benefícios fiscais, quando por normas que retiram tais medidas do ordenamento jurídico, o que exige um controle da intervenção em direitos fundamentais. Essa tese fundamenta-se na premissa, acima exposta, de que, dado seu caráter de garantia, a segurança jurídica exige a proteção de benefícios fiscais e, concomitantemente pressupõe

³²⁷ PÉREZ LUÑO, Antonio-Enrique. *La seguridad jurídica*. Barcelona: Ariel, 1991, p. 47.

³²⁸ Nesse sentido, vale observar, com Pérez Luño, que “el funcionamiento irregular o el incumplimiento sistemático de las normas, o sea, la falta de eficacia ad eun ordenamiento jurídico conducen a la quiebra de la seguridad” (PÉREZ LUÑO, Antonio-Enrique. *La seguridad jurídica*. Barcelona: Ariel, 1991, p. 26-27).

tal proteção, uma vez que, ante a ineficácia do ordenamento, não há que se falar em segurança jurídica³²⁹.

Desse modo, a forma pela qual a realização da segurança jurídica dos benefícios fiscais exige a proteção dos direitos fundamentais restará evidenciada ao longo do presente trabalho, mais especificamente no Capítulo 3, quando se discorrerá acerca das exigências constitucionais para a realização da segurança jurídica na concessão de benefícios fiscais, e no Capítulo 5, quando se abordará a segurança jurídica na revogação e invalidação de normas veiculadoras de benefícios fiscais. Importa, por ora, tão somente tecer algumas breves considerações acerca do conteúdo essencial dos direitos fundamentais, as quais servirão de base para o desenvolvimento dos mencionados capítulos, nos quais – antecipa-se – será necessário abordar em que medida normas veiculadoras, modificadoras ou revogadoras de benefícios fiscais podem intervir em direitos fundamentais e, em que circunstâncias, tal intervenção consistirá em uma violação aos direitos fundamentais. Assim, vale esclarecer, desde já, que o conteúdo essencial dos direitos fundamentais corresponde a conceito central no debate relativo à proteção destes. Logo, importa esclarecer qual a posição teórica a ser seguida nesse trabalho relativamente ao conteúdo essencial dos direitos fundamentais, lembrando-se que, em última instância, a segurança do direito exige e pressupõe a intangibilidade do conteúdo essencial dos direitos fundamentais³³⁰.

Nesse sentido, importa fazer alusão a duas abordagens relativas ao conteúdo essencial dos direitos fundamentais³³¹, lembrando-se, conforme lição de Virgílio Afonso da Silva³³², que a determinação do conteúdo essencial dos direitos fundamentais é atividade altamente complexa e que exige a determinação entre as seguintes variáveis: (i) aquilo que é protegido pelas normas de direitos fundamentais, (ii) a relação entre o que é protegido e suas restrições e (iii) a fundamentação daquilo que é protegido e de suas restrições.

³²⁹ Cf. PÉREZ LUÑO, Antonio-Enrique. *La seguridad jurídica*. Barcelona: Ariel, 1991, p. 26-27.

³³⁰ Cf. TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 624.

³³¹ Na linha defendida por Virgílio Afonso da Silva, é fundamental esclarecer que a noção de conteúdo essencial de direitos fundamentais não guarda nenhuma relação com a reforma constitucional, de modo que sua tarefa não se confunde com aquela exercida pelas “cláusulas pétreas”, porquanto o a noção de “conteúdo essencial” destina-se ao legislador, que é quem deve observar tal conteúdo em sua tarefa de concretização dos direitos fundamentais (Cf. SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 24).

³³² SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 28.

O relacionamento entre tais variáveis é tratado de forma distinta pelas teorias defensoras de um conteúdo essencial absoluto e daquelas que defendem um conteúdo essencial relativo³³³. Em linhas gerais, pode-se afirmar que as teorias relativas ao conteúdo essencial absoluto defendem que cada direito fundamental conteria um núcleo, no qual não se admite intervenção em nenhuma hipótese³³⁴. Dessa forma, a definição do que compõe esse núcleo desempenha papel central no âmbito das teorias absolutas.

As teorias relativistas, por sua vez, têm como ponto central a “rejeição de um conteúdo essencial como um âmbito de contornos fixos e definíveis *a priori* para cada direito fundamental”³³⁵, de maneira que a definição do conteúdo essencial exige que se leve em consideração, no caso concreto, as condições fáticas e as colisões entre diversos direitos e interesses, o que significa que o conteúdo essencial dos direitos fundamentais varia casuisticamente³³⁶. Nesse sentido, Alexy³³⁷ anota que, nos termos da teoria relativa, aquilo que resta após o sopesamento corresponde ao conteúdo essencial dos direitos fundamentais. Konrad Hesse, por sua vez, observa que “o ‘conteúdo essencial’ de um direito fundamental começa onde as (...) possibilidades de restrição admissível terminam”³³⁸.

Assim, ressaltando-se variações verificadas entre as teorias relativistas, pode-se afirmar que sua principal versão defende um estreito vínculo entre a noção de conteúdo essencial e a proporcionalidade, de modo que a garantia de um conteúdo essencial dos

³³³ Importa esclarecer, entretanto, que falar em “teorias absolutas” e “teorias relativistas” é fazer uma generalização, tendo em vista importantes diferenças teóricas mesmo entre aqueles que se podem apontar como defensores de uma ou de outra dessas teorias. Não obstante, tendo em vista o escopo do presente trabalho, um maior aprofundamento na teoria dos direitos fundamentais mostra-se inoportuno, de modo que a apresentação da mencionada dicotomia – conteúdo essencial absoluto e conteúdo essencial relativo – já é suficiente para o estabelecimento de premissas relativas a proteção dos direitos fundamentais a serem adotadas nos capítulos subsequentes.

³³⁴ Cf. ALEXY, Robert. *Theorie der Grundrechte*. 5ª ed. Frankfurt am Main: Suhrkamp, 2006, p. 268.

³³⁵ SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 196.

³³⁶ SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 196.

³³⁷ *Theorie der Grundrechte*. 5ª ed. Frankfurt am Main: Suhrkamp, 2006, p. 269.

³³⁸ No original: “Der ‘Wesensgehalt’ eines Grundrechts beginnt also dort, wo die (...) Möglichkeiten zulässiger Begrenzung enden” (HESSE, Konrad. *Grundzüge des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland*. 20ª ed. Heidelberg: C. F. Müller, 1999, p. 149).

direitos fundamentais pode ser reduzida à proporcionalidade³³⁹. A esse respeito, vale trazer à baila as esclarecedoras considerações de Virgílio Afonso da Silva:

“Segundo essa versão, a garantia do conteúdo essencial dos direitos fundamentais nada mais é que a consequência da aplicação da regra da proporcionalidade nos casos de restrições a esses direitos. Ambos os conceitos – *conteúdo essencial e proporcionalidade* – guardam íntima relação: *restrições a direitos fundamentais que passam no teste da proporcionalidade não afetam o conteúdo essencial dos direitos restringidos*”³⁴⁰.

Dados os pressupostos do presente trabalho – dentre os quais se destaca a noção de segurança jurídica compreendida como segurança do direito sob a perspectiva material, o que, no âmbito do Estado Democrático do Direito, redundaria na necessária observância e proteção dos direitos fundamentais – pode, de plano, afirmar que o presente trabalho seguirá orientação relativista no tocante à proteção dos direitos fundamentais, uma vez que esse posicionamento – diferentemente das teorias absolutas – oferece maior proteção aos direitos fundamentais, porquanto impõe um necessário ônus argumentativo às restrições a direitos fundamentais^{341 e 342}.

³³⁹ Cf. ALEXY, Robert. *Theorie der Grundrechte*. 5ª ed. Frankfurt am Main: Suhrkamp, 2006, p. 269.

³⁴⁰ SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 197. Seguindo essa linha de raciocínio, pode-se afirmar que o art. 19, § 2º, ao versar sobre a garantia de um conteúdo essencial dos direitos fundamentais, teria apenas caráter declaratório, de modo que cria nenhuma proteção adicional àquela decorrente da proporcionalidade (Cf. ALEXY, Robert. *Theorie der Grundrechte*. 5ª ed. Frankfurt am Main: Suhrkamp, 2006, p. 269-272; HÄBERLE, Peter. *Die Wesengehaltgarantie des Art. 19 Abs. 2 Grundgesetz*. Heidelberg: C. F. Müller, 1983, p. 234 e ss; HESSE, Konrad. *Grundzüge des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland*. 20ª ed. Heidelberg: C. F. Müller, 1999, p. 149).

³⁴¹ “É fácil perceber, portanto, que a possível relativização dos direitos fundamentais, que encontra sua expressão maior na negação de um conteúdo essencial desses direitos que não seja também meramente relativo, não é o produto de um ‘relativismo niilista’, ou algo semelhante. É, ao contrário, uma tentativa de criar condições de diálogo intersubjetivo e de controle social da atividade do Legislativo e do Judiciário, a partir de um modelo que impõe, *a todo tempo*, exigências de fundamentação. O relativismo, portanto, está, aqui, claramente em conexão com as exigências de um Estado Democrático de Direito, que não aceita a restrição aos seus direitos mais fundamentais de forma acobertada, por meio do recurso a intuições, muitas vezes moralistas, e a pré-compreensões mal-esclarecidas” (SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 254).

³⁴² “Com efeito, considerando que o conteúdo e alcance dos direitos humanos e fundamentais apenas é passível de aferição mediante a inclusão das possíveis limitações às quais os mesmos estão sujeitos, quanto mais preciso for o tratamento jurídico (normativo e dogmático) do problema das limitações e dos seus próprios limites, seja por meio da regulação constitucional direta, seja por meio da ação da doutrina e jurisprudência, mais se estará rendendo a necessária homenagem às exigências da segurança jurídica, portanto, do próprio Estado Democrático de Direito” (SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 386).

Há que se notar, ainda, que, assumindo-se uma identidade entre o produto da aplicação da proporcionalidade³⁴³ e o conteúdo essencial dos direitos fundamentais, tem-se que este decorre daquele. Desse modo, ainda que, diferentemente de outras Constituições – como a alemã, a portuguesa e a espanhola –, a Constituição Federal brasileira não faça referência expressa à proteção do conteúdo essencial dos direitos fundamentais, pode-se concluir, novamente com Virgílio Afonso da Silva, que a “a simples aceitação da proporcionalidade já traz consigo a garantia de um conteúdo essencial para esses direitos”³⁴⁴. De outra banda, pode-se afirmar que a mencionada aceitação atesta a compatibilidade entre o relativismo e o ordenamento jurídico brasileiro³⁴⁵.

Maiores considerações acerca do modelo aqui seguido – sobretudo no tocante ao suporte fático dos benefícios fiscais – serão aprofundadas abaixo, porquanto serão necessárias para que se discorra sobre a eventual intervenção em direitos fundamentais por normas veiculadoras, revogadoras ou modificadoras de benefícios fiscais, bem como sobre a proteção de tais direitos face a tal intervenção.

5. Segurança Jurídica dos Benefícios Fiscais no Estado Democrático de Direito: Hipótese de Trabalho

Com base na concepção de segurança jurídica apresentada, pode-se, agora, apresentar a hipótese de trabalho a ser aqui desenvolvida.

O presente trabalho tem por escopo a análise da segurança jurídica dos benefícios fiscais, de forma tal que se pretende, aqui, apresentar as exigências decorrentes do

³⁴³ SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 198.

³⁴⁴ SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 203.

³⁴⁵ Nesse ponto, não se pode deixar de fazer alusão à frequente confusão verificada entre teorias relativistas e aquela absoluta, a qual pode ser expressa por meio de uma exigência de dupla garantia para a proteção de direitos fundamentais, quais sejam, a observância da proporcionalidade e a preservação do conteúdo essencial. Segundo esse raciocínio, o resultado da aplicação da proporcionalidade só seria aceitável se não atingisse o conteúdo essencial. Tal posicionamento, todavia, cria inúmeros problemas interpretativos, pois, embora aparente “conferir um maior grau de proteção aos direitos fundamentais, é, na verdade, pelo menos a partir dos pressupostos das teorias relativas, uma redundância” (SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 200).

ordenamento jurídico brasileiro para que se possa afirmar que determinado benefício fiscal é um “benefício fiscal seguro”. Logo, pode-se afirmar que o presente trabalho propõe a responder o que é um benefício fiscal seguro no âmbito do ordenamento jurídico brasileiro.

Logicamente, benefícios fiscais seguros são aqueles que observam os ditames do princípio da segurança jurídica. Logo, ante todo o exposto, tem-se que benefícios fiscais seguros são aqueles concedidos por normas que atendem aos desideratos da certeza – o que requer previsibilidade, que por sua vez, exige a segurança de orientação e de realização –, da continuidade e da proteção da confiança. Ocorre que, para que haja tal observância, é necessária também a segurança jurídica quando da extinção de benefícios fiscais, pois, caso, contrário, violar-se-ia, necessariamente, os princípios da continuidade e da proteção da confiança e, eventualmente, também o da certeza.

Conforme largamente demonstrado, a realização – mais especificamente a otimização – da segurança jurídica requer, (i) a observância de subprincípios e regras, tais como o princípio da irretroatividade e a regra da anterioridade anual, respectivamente, e (ii) a proteção do ordenamento, a qual exige, sobretudo, a proteção dos princípios e, conseqüentemente, dos direitos fundamentais. Desse modo, tem-se, por um lado, que mecanismos voltados à realização de princípios – especialmente de direitos fundamentais – concorrem para a realização da segurança jurídica e, por outro lado, a ineficácia dos princípios redundando na insegurança jurídica.

Diante dessas premissas, fixa-se, a seguinte hipótese de trabalho: benefícios fiscais seguros são aqueles concedidos e extintos não apenas com observância dos princípios e regras especificamente voltados à realização da segurança jurídica, mas também de forma compatível com o ordenamento jurídico brasileiro, o que, pressupõe, sobretudo, a proteção dos direitos fundamentais.

CAPÍTULO 2 - FENOMENOLOGIA DOS BENEFÍCIOS FISCAIS

1. Finalidade das normas tributárias

Tendo em vista que o Estado pode, coercitivamente, exigir a entrega de recursos por parte de seus cidadãos, é impensável que ele venha a depender da liberalidade destes para suprir suas necessidades financeiras. Diante disso, pode-se afirmar que o tributo corresponde a uma interferência coercitiva na esfera patrimonial dos indivíduos e está sempre relacionado à ideia de poder e resistência³⁴⁶.

Verifica-se, na história tributária, muitas tentativas de se obter receita de modo pouco custoso e eficiente e, também, muitas tentativas de se controlar e de se oprimir os cidadãos³⁴⁷. Tem-se, assim que, por um lado, os tributos correspondem a um mecanismo de financiamento, e, por outro lado, a um mecanismo de poder, por meio do qual é possível influenciar comportamentos a fim de que esses sejam realizados no modo desejado pelo Estado. Mesmo que em diferentes proporções, pode-se afirmar que o Estado, desde há muito, vem se utilizando dessas duas “características” dos tributos³⁴⁸.

Nesse sentido, a afirmação mais banal que se pode fazer acerca da finalidade de normas tributárias é que tais normas têm por finalidade o financiamento do Estado. Esse é, todavia, apenas um aspecto da finalidade das normas tributárias, porquanto, em grande medida, a atividade do legislador tributário resulta de exigências econômicas, sociais e políticas. Disso pode-se depreender que, por meio da atividade legislativa tributária pretende-se causar (*bewirken*) alguma coisa. Ou, por outro giro, tem-se que, por meio das

³⁴⁶ BIRK, Dieter. Finanzierungszwecke und Lenkungszwecke in einem verfassungsmäßigen Steuersystem. In: Deutsche Sektion der Internationalen Juristen-Kommission. *Grundrechtsschutz im Steuerrecht*. Heidelberg: Müller, 2001, p. 67.

³⁴⁷ BIRK, Dieter. Finanzierungszwecke und Lenkungszwecke in einem verfassungsmäßigen Steuersystem. In: Deutsche Sektion der Internationalen Juristen-Kommission. *Grundrechtsschutz im Steuerrecht*. Heidelberg: Müller, 2001, p. 67.

³⁴⁸ Cf. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 622; BIRK, Dieter. Finanzierungszwecke und Lenkungszwecke in einem verfassungsmäßigen Steuersystem. In: Deutsche Sektion der Internationalen Juristen-Kommission. *Grundrechtsschutz im Steuerrecht*. Heidelberg: Müller, 2001, p. 67; SACKSOFSKY, Ute. Verfolgung ökologischer und anderer öffentlicher Zwecke durch Instrumente des Abgabensrechts. *Neue juristische Wochenschrift*, München, n. 36, p. 2620, 2000.

normas tributárias pretende-se atingir determinadas finalidades não fiscais³⁴⁹. Nesse sentido, conclui-se, com Lang³⁵⁰, que o sistema tributário não é monístico (*monistisch*), mas pluralístico (*pluralistisch*) ou multifuncional.

Diante disso, é possível classificar as normas tributárias a partir da finalidade primeira por elas buscada. Em linhas gerais, pode-se afirmar que, caso a norma tributária tenha por finalidade primordial a obtenção de receitas, estar-se-á diante de uma norma de finalidade fiscal. Caso, todavia, a finalidade primeira da norma seja o alcance de outros objetivos, ter-se-á uma norma de finalidade extrafiscal.

O primeiro a diferenciar as normas tributárias, de forma sistemática, entre normas de finalidade fiscal e normas de finalidade extrafiscal foi Stanley Surrey, tributarista de Harvard³⁵¹. O foco de Surrey foram os benefícios fiscais ou subvenções tributárias, por ele chamados de *tax expenditures*, uma vez que se tratavam de gastos incorridos sob a forma de renúncia fiscal³⁵².

Vale salientar, entretanto, que a aceitação da classificação das normas tributárias a partir da finalidade não é universal, nem, tampouco, é pacífica a terminologia utilizada para tal classificação, quando aceita³⁵³.

Relativamente às normas de finalidade fiscal, há maior uniformidade da utilização da expressão “fiscal”. De outra banda, nota-se, na literatura mundial, uma variedade muito

³⁴⁹ BIRK, Dieter. *Steuerrecht I: allgemeines Steurrecht*. 2ª ed. München: Beck, 1994, p. 8.

³⁵⁰ Rechtsstaatliche Ordnung des Steuerrechts. In: TIPKE, Klaus *et al.* *Steuerrecht*. 20ª ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2010, p. 74.

³⁵¹ TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*. V. 1. 2ª ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2000, p. 74-75.

³⁵² “The federal income tax system consists really of two parts: one part comprises the structural provisions necessary to implement the income tax on individual and corporate net income; the second part comprises a system of tax expenditures under which Governmental financial assistance programs are carried out through special tax provisions rather than through direct Government expenditures.
(...)”

The tax expenditure concept in essence considers the special provisions as composed of two elements: the imputed tax payment that would have been made in the absence of the special provision (all else remaining the same) and the simultaneous expenditure of that payment as a direct grant to the person benefited by the special provision. The exemption, deduction, or other type of tax benefit is thus seen as a combined process of assumed payment of the proper tax by the taxpayer involved and an appropriation by the Government of an expenditure made to that taxpayer in the amount of the reduction in his actual tax payment from the assumed payment – that is, the tax reduction provided by the special provision” (SURREY, Stanley S. *Pathways to tax reform: the concept of tax expenditures*. Cambridge: Harvard University Press, 1973, p. 6-7). Cf. STEICHEN, Alain. *Manuel droit fiscal: le droit fiscal général*. Tome 1. Luxembourg: Saint-Paul, 2000, p. 22-24.

³⁵³ TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*. V. 1. 2ª ed. V1. 2ª ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2000, p. 83.

grande de expressões utilizadas para fazer referência à finalidade extrafiscal das normas tributárias. Nesse sentido, vale mencionar “normas de finalidade social”, “normas indutoras”, “normas interventivas” ou “normas extrafiscais” como expressões frequentemente utilizadas para referência às normas de natureza tributária cuja finalidade primordial seja outra que não o carregamento de recursos para os cofres públicos³⁵⁴.

Para Tipke, a vantagem das expressões “norma de finalidade fiscal” (*Fiskalzwecknorm*) e “normas de finalidade social” (*Sozialzwecknorm*) reside no fato de que ambas expressam a finalidade normativa imediata³⁵⁵. Há que se notar, ainda, que a expressão “normas de finalidade social” tem o condão de abarcar não apenas as normas de finalidade indutora, como também as normas de finalidade redistributiva³⁵⁶.

Tendo em vista que a classificação ora adotada toma como critério classificatório justamente a finalidade primordial da norma tributária, seguir-se-á, neste trabalho, orientação de Tipke relativamente à importância de utilização de expressões que expressem a finalidade normativa imediata, haja vista o rigor e a precisão requeridos pela Ciência do Direito. Todavia, em vez de se utilizar a expressão “norma de finalidade social”, utilizar-se-á “norma de finalidade extrafiscal”, tendo em vista que a expressão “extrafiscal” goza de ampla aceitação na Ciência Jurídica brasileira, correspondendo, portanto, a expressão já consagrada³⁵⁷. Logo, utilizar-se-á, neste trabalho, as expressões “normas de finalidade fiscal” e “normas de finalidade extrafiscal”.

Vale salientar, ainda, que é inadequada a referência à indução em oposição à fiscalidade, uma vez que as normas de finalidades extrafiscais podem visar a outras finalidades que não à indutora³⁵⁸. Retornar-se-á a esse aspecto abaixo.

Dieter Birk³⁵⁹ relaciona as normas de finalidade fiscal aos efeitos de carga (*Belastungswirkungen*) – ou seja, por meio das normas de finalidade objetiva-se o alcance

³⁵⁴ Cf. TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*. V. 1. 2ª ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2000, p. 75-76.

³⁵⁵ TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*. V. 1. 2ª ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2000, p. 75.

³⁵⁶ Cf. HEY, Johanna. *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2002, p. 307.

³⁵⁷ Cf. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 622-624; CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 248-253.

³⁵⁸ TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*, v. 1. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2000, p. 77-80.

³⁵⁹ *Steuerrecht I: allgemeines Steurrecht*. 2ª ed. München: Beck, 1994, p. 11.

efeitos de carga (*Belastungswirkungen*) – e as normas de finalidade extrafiscal³⁶⁰ aos efeitos de estruturação (*Gestaltungswirkungen*) – ou seja, por meio das normas diretivas busca-se atingir efeitos de estruturação (*Gestaltungswirkungen*)³⁶¹. Os primeiros representam tão somente a interferência na esfera patrimonial do contribuinte, os últimos expressam os demais efeitos micro e macro econômicos de natureza não patrimonial³⁶².

1.1. Normas de Finalidade Fiscal

As normas de finalidade fiscal preponderam no ordenamento tributário³⁶³. Por meio da repartição da carga tributária, essas normas visam a fazer frente às necessidades financeiras do Estado, lembrando-se, que, via de regra, o tributo corresponde ao mais importante meio de financiamento do Estado³⁶⁴. Assim, tais normas têm por objetivo primordial a geração de receitas. Em última instância, as normas de finalidade fiscal também são dotadas de finalidade extrafiscal, haja vista a finalidade de bem comum a ela inerente; trata-se, todavia, de finalidade mediata³⁶⁵.

Para Birk³⁶⁶, as normas de finalidade fiscal podem também ser chamadas de normas distributivas de carga (*Lastenausteilungsnormen*)³⁶⁷, pois, segundo o autor, os efeitos de

³⁶⁰ Tomando como parâmetro classificatório a finalidade, Birk classifica as normas tributárias em normas de finalidade fiscal (*Fiskalzwecknormen*) e normas indutoras (*Lenkungsnormen*) (BIRK, Dieter. *Steuerrecht I: allgemeines Steuerrecht*. 2ª ed. München: Beck, 1994). A utilização da expressão “normas indutoras” em oposição a “normas de finalidade fiscal” é inapropriada, como já apontado, uma vez que as normas não fiscais podem ter finalidades imediatas outras que não a indução de comportamentos.

³⁶¹ Cf. RODI, Michael. *Ökonomische, ökologische und andere öffentliche Zwecke im Abgabenrecht. Juristenzeitung*, Tübingen, n. 17, p. 829, 2000.

³⁶² BIRK, Dieter. *Steuerrecht I: allgemeines Steuerrecht*. 2ª ed. München: Beck, 1994, p. 9-11.

³⁶³ Alfredo Augusto Becker prevê, todavia, um cenário diverso: “A principal finalidade de muitos tributos (que continuarão a surgir em volume e variedade sempre maiores pela progressiva transfiguração dos tributos de finalismo clássico ou tradicional) não será a de um instrumento de *arrecadação* de recursos para o custeio das despesas públicas, mas a de um instrumento de *intervenção* estatal no meio social e na economia privada. 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” (BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 623-624).

³⁶⁴ SACKSOFSKY, Ute. *Verfolgung ökologischer und anderer öffentlicher Zwecke durch Instrumente des Abgabensrechts. Neue juristische Wochenschrift*, München, n. 36, p. 2620, 2000.

³⁶⁵ Cf. SCHMIDT, Dora. *Nichtfiskalische Zwecke der Besteuerung: ein Beitrag zur Steuertheorie und Steuerpolitik*. Tübingen: Mohr, 1926, p. 10-13; TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*. V. 1. 2ª ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2000, p. 77.

³⁶⁶ *Steuerrecht I: allgemeines Steuerrecht*. 2ª ed. München: Beck, 1994, p. 11.

carga não podem ser aleatórios, mas devem ser distribuídos conforme critérios de justiça. Nesse sentido, as normas de finalidade fiscal se orientam por um determinado parâmetro de distribuição, de modo que devem consistir em uma expressão de decisões tributárias baseadas em critérios ou medidas de justiça³⁶⁸.

Embora as normas de finalidade fiscal tenham efeitos econômicos ou sociais (*Gestaltswirkungen*), elas não os perseguem prioritariamente. Em realidade, os efeitos econômicos ou sociais decorrentes das normas de finalidade fiscal são consequências e não finalidades das quais são dotadas essas normas³⁶⁹.

1.2. Normas de Finalidade Extrafiscal

Ao lado das finalidades fiscais das normas tributárias, importa fazer referência às finalidades extrafiscais, que correspondem a todas as finalidades da norma tributária que não estão diretamente relacionadas à geração de receitas³⁷⁰. Nesse sentido, observa-se que, na moderna sociedade industrial, o tributo passou a ser um importante instrumento de intervenção estatal na economia e na sociedade³⁷¹.

Ainda que não haja uma história própria relativa às ideias por trás das normas de finalidade extrafiscal, sua tradição não é menos antiga³⁷². Em artigo publicado em 1969, Vogel³⁷³ faz referência à crescente utilização de normas tributárias para fins de indução econômica, chamando atenção para a necessidade de não se subestimar os novos

³⁶⁷ Aqui, Birk faz referência à denominação utilizada por Vogel. Cf. BIRK, Dieter. *Steuerrecht I: allgemeines Steurrecht*. 2ª ed. München: Beck, 1994, p. 11; VOGEL, Klaus. Die Abschichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht: Lastenausteilungs-, Lenkung- und Vereinfachungsnormen und die ihnen zuzurechnenden Steuerfolgen: ein Beitrag zur Methodelehre des Steuerrechts. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 2, p. 107, 1977.

³⁶⁸ TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*. V. 1. 2ª ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2000, p. 77.

³⁶⁹ TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*. V. 1. 2ª ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2000, p. 77.

³⁷⁰ Cf. SCHMIDT, Dora. *Nichtfiskalische Zwecke der Besteuerung: ein Beitrag zur Steuertheorie und Steuerpolitik*. Tübingen: Mohr, 1926, p. 15-20.

³⁷¹ JOCHUM, Georg. *Die Steuervergünstigung: Vergünstigungen und vergleichbare Subventionsleistungen im deutschen und europäischen Steuer-, Finanz- und Abgabenrecht*. Berlin: LIT, 2006, p. 137-138.

³⁷² “Há cerca de cinco séculos, já eram percebidos os efeitos da tributação sobre redistribuição do capital e da renda entre os indivíduos e sobre a formação das classes sociais” (BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 622). Cf. BIRK, Dieter. *Steuerrecht I: allgemeines Steurrecht*. 2ª ed. München: Beck, 1994, p. 15.

³⁷³ *Steuerrecht und Wirtschaftslenkung – Ein Überblick. Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 1968/1969*, Herne, Industria 1969, p. 225.

problemas relacionados a tal utilização. Não obstante, o próprio Vogel³⁷⁴ salienta que a intervenção na economia por meio de normas tributárias não é fenômeno recente, lembrando que, há duzentos anos, a ciência já havia detectado a possibilidade de intervenção na economia da forma em comento. Todavia, no âmbito da teoria econômica liberal do século XIX, tal intervenção era rechaçada. Já antes da Primeira Guerra Mundial, entretanto, a Prússia já vinha se utilizando de normas tributárias como mecanismo de intervenção na economia³⁷⁵.

Na década de 20 do século passado, a possibilidade de intervenção na economia por meio de normas tributárias foi novamente “descoberta” pelos economistas e, assim, tal questão voltou a ser discutida³⁷⁶.

Já houve, todavia, corrente que entendesse que o recurso à extrafiscalidade devesse ser considerado antijurídico. Ataliba³⁷⁷ combateu esse entendimento, afirmando que o poder público pode ser entendido como o conjunto de faculdades com vistas à promoção do bem comum, na medida em que regula a vida social por meio de normas jurídicas. Assim, não há nenhum empecilho à utilização de quaisquer das várias espécies de instrumentos normativos para quaisquer das finalidades públicas, assumindo-se que não haja violação dos princípios jurídico-políticos que informam o sistema constitucional³⁷⁸. Com isso, conclui-se que nada impede a utilização de normas tributárias com finalidades diversas da exclusivamente arrecadatória.

É interessante fazer referência ao conceito de tributo veiculado pelo artigo primeiro do Código Tributário Alemão de 1919 (*Reichsabagenordnung*), o qual dispunha, de maneira expressa, que o tributo destina-se à geração de receitas³⁷⁹. Como salienta Vogel a

³⁷⁴ Steuerrecht und Wirtschaftslenkung – Ein Überblick. *Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 1968/1969*, Herne, Industria 1969, p. 228.

³⁷⁵ VOGEL, Klaus. Steuerrecht und Wirtschaftslenkung – Ein Überblick. *Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 1968/1969*, Herne, Industria 1969, p. 228. Para maiores considerações sobre a finalidade de normas tributárias a partir de uma perspectiva histórica cf. BRANNER, K. *Wesen und Zweck der Besteuerung: ein Beitrag zur geschichtlich-politischen Begründung der Steuerlehre*. Leipzig: A. Deichertsche Verlagsbuchhandlung Dr. Werner Scholl, 1940.

³⁷⁶ VOGEL, Klaus. Steuerrecht und Wirtschaftslenkung – Ein Überblick. *Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 1968/1969*, Herne, Industria 1969, p. 228. Cf. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 622-624.

³⁷⁷ *Regime jurídico da extrafiscalidade*. São Paulo, Justitia, 1966, p. 4.

³⁷⁸ ATALIBA, Geraldo. *Regime jurídico da extrafiscalidade*. São Paulo, Justitia, 1966, p. 4.

³⁷⁹ Cf. BECKER, Enno; RIEWALD, Alfred; KOCH, Carl. *Reichsabagenordnung mit Nebengesetzen*. Köln, Berlin, Bonn, München: Carls Heymanns, 1963, p. 11.

partir da definição legal mencionada, determinada prestação não poderia deixar de ser considerada tributo, caso ela tivesse finalidades relativas à intervenção na economia, concomitantemente à finalidade fiscal. Não obstante, questionava-se acerca da extensão da compatibilidade das finalidades extrafiscais com a dicção do artigo primeiro do aludido Código, de modo que se discutia se a finalidade fiscal deveria ser sempre a finalidade primordial do tributo ou se esta poderia ocupar lugar secundário³⁸⁰. Nesse sentido, o conceito de tributo consistia em um limite à utilização da norma tributária para o alcance de finalidades extrafiscais³⁸¹.

A dúvida acima, todavia, foi dirimida com a entrada em vigor do atual Código Tributário Alemão (1977), o qual, ainda que disponha, em seu artigo terceiro, que o tributo deve ter por finalidade a obtenção de receitas, ressalva que tal finalidade pode ser secundária³⁸². Ou seja, na definição do Código Tributário Alemão vigente, uma determinada prestação não deixará de ser considerada tributo, caso, ainda que apenas secundariamente, ela tenha por finalidade a obtenção de receitas. Logo, tem-se, na Alemanha, o reconhecimento legislativo da existência de normas dotadas de finalidade extrafiscal³⁸³.

A definição veiculada pelo artigo 3º do Código Tributário Nacional não faz qualquer referência à finalidade do tributo³⁸⁴.

Paulo de Barros Carvalho³⁸⁵ entende que o signo “extrafiscalidade” faz referência à forma de manipular elementos utilizados na configuração dos tributos de modo a perseguir objetivos alheios ao meramente arrecadatório. Neste ponto, anota que a experiência

³⁸⁰ Interessante anotar que a jurisprudência da Corte Constitucional Alemã acerca do tema não era pacífica (VOGEL, Klaus. *Steuerrecht und Wirtschaftslenkung – Ein Überblick. Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 1968/1969*, Herne, Industria 1969, p. 229).

³⁸¹ VOGEL, Klaus. *Steuerrecht und Wirtschaftslenkung – Ein Überblick. Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 1968/1969*, Herne, Industria 1969, p. 229.

³⁸² Cf. ALEMANHA. *Abgabenordnung (AO)*, de 16 de março de 1976. Disponível em: <http://www.gesetze-im-internet.de/bundesrecht/ao_1977/gesamt.pdf>. Acesso em: 06 jan. 2013.

³⁸³ Cf. SCHENKE, Ralf P. *Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Steuerrecht und die zwei Phasen des Öffentlichen Rechts*. In: APPEL, Ivo; HERMES, Georg; SCHÖNBERGER, Christoph (coord.). *Öffentliches Recht im offenen Staat*: Festschrift für Rainer Wahl zum 70. Geburtstag. Berlin: Duncker und Humblot, 2011, p. 809.

³⁸⁴ “Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.” (BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 31 dez. 2012.).

³⁸⁵ *Direito tributário, linguagem e método*. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 249.

jurídica mostra que “vezes sem conta a compostura da legislação de um tributo vem pontilhada de inequívocas providências no sentido de prestigiar certas situações, tidas como social, política ou economicamente valiosas, às quais o legislador dispensa tratamento mais confortável ou menos gravoso”³⁸⁶.

Seguindo lição de Gerado Ataliba, pode-se afirmar que “extrafiscalidade é o emprego dos instrumentos tributários – evidentemente, por quem os tem à disposição – com objetivos não fiscais, mas ordinatórios”³⁸⁷.

Tipke³⁸⁸, por sua vez, anota que as normas de finalidade extrafiscal não são fiscalmente motivadas, uma vez que são motivadas por fins político-econômicos, sociopolíticos (em especial redistributivos), culturais, científicos, ambientais, relacionados à saúde, etc³⁸⁹.

Nesse mesmo sentido, Heleno Taveira Tôres observa que, em vez de se falar em “extrafiscalidade”, melhor seria falar em “fiscalidade” – entendida como competência – vinculada a “motivos constitucionais materiais”. Nessa esteira, afirma que “se por ‘extrafiscalidade’ entendermos a competência tributária exercida em companhia de outras competências materiais, a partir de motivos constitucionais previamente definidos, então o conceito pode ser salvo”³⁹⁰. Essa posição é extremamente esclarecedora, na medida em que associa o exercício da extrafiscalidade à autorização constitucional prévia. Evidencia-se, assim, que a justificação de norma extrafiscal – posta no ordenamento jurídico por meio do exercício da competência tributária – deve ser feita a partir de motivos constitucionais determinados, o que pressupõe o exercício da competência material.

Entender, todavia, que a extrafiscalidade corresponde ao exercício da competência tributária de modo vinculado a outros motivos constitucionais não implica esvaziar a noção

³⁸⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 248-249.

³⁸⁷ ATALIBA, Geraldo. *Regime jurídico da extrafiscalidade*. São Paulo, Justitia, 1966, p. 3.

³⁸⁸ *Die Steuerrechtsordnung*, V. 1. 2ª ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2000, p. 78.

³⁸⁹ Para Birk, a finalidade buscada não é a obtenção de receitas, mas sim o alcance de finalidades administrativas (*Verwaltungszwecken*). Diante disso, Birk afirma que as normas tributárias indutoras podem ser entendidas como normas tributárias de direito econômico (*steuergesetzliches Wirtschaftsrecht*) (BIRK, Dieter. *Steuerrecht I: allgemeines Steurrecht*. 2ª ed. München: Beck, 1994, p. 15).

³⁹⁰ TÔRES, Heleno Taveira. Incentivos fiscais na Constituição e o “crédito-prêmio de IPI”. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, V. 3, n. 14, p. 26, mar./abr. 2005.

de extrafiscalidade como a utilização dos instrumentos tributários para o alcance de finalidades outras que não o carreamento de recursos aos cofres públicos, desde que se compreenda que tais finalidades devem ter fundamentação constitucional. Em realidade, está-se diante de dois ângulos de análise. Afinal, a finalidade perseguida por determinada norma tributária deve ser constitucionalmente fundamentada, de modo que tal norma seja posta no sistema por meio do exercício da competência tributária em companhia de motivos constitucionais materiais. Por outro giro verbal, pode-se afirmar que as normas tributárias postas no sistema, de modo vinculado a motivos materiais, têm por finalidade o alcance daquilo que as motivou³⁹¹.

Assim, reiterando-se a relevância da diferenciação entre normas de finalidade fiscal e normas de finalidade extrafiscal – especialmente no tocante à realização da segurança jurídica –, tem-se que o legislador, ao introduzir no ordenamento jurídico normas tributárias dotadas de finalidade extrafiscal, deve ser duplamente competente, uma vez que, ao lado da competência tributária, deve dispor de competência material³⁹². Nessa esteira, reitera-se que as normas de finalidade extrafiscal devem ser, com base na Constituição, materialmente motivadas.

Importa questionar se, ao lado das normas de finalidade extrafiscal e das normas de finalidade fiscal faz sentido falar em outras categorias normativas³⁹³.

Nesse sentido, Rainer Wernsmann³⁹⁴ rechaça a inserção, na mesma categoria, das normas de finalidade redistributivas e aquelas de finalidade indutora. Para o autor, as

³⁹¹ Nesse sentido, esclarece Heleno Tôrres: “Atente-se. Quando digo que a finalidade é relevante, não estou me referindo ao ‘destino’ da receita, à finalidade do atendimento efetivo da necessidade pública pelo emprego da arrecadação, mas sim ao ‘motivo’ constitucionalmente admitido para o exercício da competência, que só a um tributo isso foi posto como vinculante para informar, também, os critérios normativos (materialidade, base de cálculo e contribuinte): as contribuições. (...)”

Desse modo, não serão ‘tributos ambientais’ aqueles que simplesmente tenham sido criados para que sua arrecadação permita a formação de fundos específicos em favor da preservação e controle do meio ambiente ou similar. A finalidade (ambiente) deve vir presente e reconhecível na estrutura da norma tributária, a partir do motivo constitucional, como as hipóteses do art. 225, da CF” (Cf. TORRES, Heleno Taveira. Desenvolvimento, meio ambiente e extrafiscalidade no Brasil. In: PIRES, Manuel. *Extrafiscalidade*. Lisboa: Universidade Lusfada: 2011, p. 88).

³⁹² Cf. SACKSOFSKY, Ute. Verfolgung ökologischer und anderer öffentlicher Zwecke durch Instrumente des Abgabensrechts. *Neue juristische Wochenschrift*, München, n. 36, p. 2623-2624, 2000; TÔRRES, Heleno Taveira. Incentivos fiscais na Constituição e o “crédito-prêmio de IPI”. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, V. 3, n. 14, p. 26, mar./abr. 2005.

³⁹³ Cf. WERNSMANN, Rainer. *Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2005, p. 83.

³⁹⁴ *Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2005, p. 83.

normas mencionadas divergem tanto na finalidade perseguida quanto na justificação por elas exigidas.

Lang³⁹⁵, por sua vez, entende que as normas de finalidade extrafiscal podem ser indutoras ou redistributivas³⁹⁶. Por outro giro, pode-se afirmar que, por finalidade extrafiscal, entendem-se finalidades indutoras e redistributivas³⁹⁷. Nesse sentido, as normas de finalidades indutoras são aquelas que buscam estimular um determinado comportamento, entendido como requerido pelo bem comum³⁹⁸. Para Lang³⁹⁹, tais normas justificam-se pelo princípio do bem comum e pelo princípio do merecimento. As normas de finalidade redistributiva, por sua vez, são aquelas que visam à correção de uma determinada situação (*Wohlstandskorrektur*) visando à maior igualdade social⁴⁰⁰. Segundo Lang⁴⁰¹, as normas de finalidade redistributiva justificam-se a partir do princípio da necessidade do Estado de bem-estar social.

Consoante observado, as normas tributárias dotadas de finalidade extrafiscal são aquelas cuja finalidade prioritária não se confunde com o carreamento de recursos para os cofres públicos. Para tanto, faz-se necessário, como salientado, que o legislador tributário esteja imbuído não apenas de competência tributária, mas também de competência material, lembrando-se, ainda, que as normas tributárias de finalidade extrafiscal devem ser constitucionalmente motivadas⁴⁰². A partir desse raciocínio, poder-se-ia afirmar que por finalidade extrafiscal, deve-se entender o alcance de fins constitucionais legítimos (Ex.: redução de desigualdades regionais), fins estes que, ao justificarem a edição de uma determinada norma extrafiscal, se apresentam como motivos constitucionais.

³⁹⁵ Rechtsstaatliche Ordnung des Steuerrechts. In: TIPKE, Klaus *et al.* *Steuerrecht*. 20^a ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2010, p. 75.

³⁹⁶ Nesse sentido cf. KUBE, Hanno. *Finanzgewalt in der Kompetenzordnung*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2004, p. 218.

³⁹⁷ Cf. HEY, Johanna. *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2002, p. 307; JOCHUM, Georg. *Die Steuervergünstigung: Vergünstigungen und vergleichbare Subventionsleistungen im deutschen und europäischen Steuer-, Finanz- und Abgabenrecht*. Berlin: LIT, 2006, p. 74-84.

³⁹⁸ LANG, Joachim. Rechtsstaatliche Ordnung des Steuerrechts. In: TIPKE, Klaus *et al.* *Steuerrecht*. 20^a ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2010, p. 75.

³⁹⁹ Rechtsstaatliche Ordnung des Steuerrechts. In: TIPKE, Klaus *et al.* *Steuerrecht*. 20^a ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2010, p. 75.

⁴⁰⁰ LANG, Joachim. Rechtsstaatliche Ordnung des Steuerrechts. In: TIPKE, Klaus *et al.* *Steuerrecht*. 20^a ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2010, p. 75.

⁴⁰¹ Rechtsstaatliche Ordnung des Steuerrechts. In: TIPKE, Klaus *et al.* *Steuerrecht*. 20^a ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2010, p. 75.

⁴⁰² Cf. TÔRRES, Heleno Taveira. Incentivos fiscais na Constituição e o "crédito-prêmio de IPI". *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, V. 3, n. 14, p. 26, mar./abr. 2005.

Não obstante, tais fins – ou motivos constitucionais, quando analisados sob a ótica da justificação normativa – consistem no objetivo último da norma extrafiscal, devendo ser entendidos, portanto, como finalidade mediata. Pois, imediatamente, visa-se à indução de comportamentos ou à redistribuição. Nesse sentido, o presente trabalho filia-se à posição de Tipke e Jochum, no tocante à compreensão de que normas de finalidade extrafiscais compreendem tanto as normas de finalidade indutora, quanto aquelas de finalidade redistributiva.

As normas de finalidades extrafiscais podem veicular benefícios tributários – o que é o caso mais comum –, mas também podem veicular agravamentos tributários ou, até mesmo, tributos independentes⁴⁰³. Nesse sentido, vale observar que, para José Casalta Nabais, a extrafiscalidade se estende por dois grandes domínios, de maneira que cada um deles traduz uma técnica de conformação social pela via fiscal, quais sejam, “a dos impostos extrafiscais, orientados para a dissuasão ou evitação de determinados comportamentos (em que são de integrar os chamados agravamentos extrafiscais de impostos fiscais) e a dos benefícios fiscais dirigidos ao fomento, incentivo ou estímulo de determinados comportamentos”⁴⁰⁴. Para Nabais⁴⁰⁵, é na técnica relativa aos benefícios fiscais que a extrafiscalidade se mostra de forma mais significativa e mais frequente. Entende-se aqui, todavia, que a extrafiscalidade não deve ser vista apenas relativamente à dissuasão ou estímulo de comportamentos, mas também de situações. Afinal, caso a extrafiscalidade fosse entendida somente em relação a técnicas de influência de comportamentos, ter-se-ia a finalidade extrafiscal reduzida à finalidade indutora, o que se rechaçou acima.

Em suma, aquele que se comportar de forma socialmente desejada (ou desejada pelo Estado) ou se encontrar em determinada situação, será beneficiado por vantagens tributárias, ao passo que aquele que se comportar de forma socialmente indesejada (ou indesejada pelo Estado) ou se encontrar em situação diversa terá a carga tributária

⁴⁰³ Cf. RODI, Michael. Ökonomische, ökologische und andere öffentliche Zwecke im Abgabenrecht. *Juristenzeitung*, Tübingen, n. 17, p. 835-836, 2000; SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro, Forense: 2005, p. 203-209; TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*. V. 1. 2ª ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2000, p. 78; LANG, Joachim. Rechtsstaatliche Ordnung des Steuerrechts. In: TIPKE, Klaus et al. *Steuerrecht*. 20ª ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2010, p. 75.

⁴⁰⁴ NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 2004, p. 630.

⁴⁰⁵ *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 2004, p. 632.

agravada. As vantagens tributárias podem ser chamadas de benefícios fiscais (*Steuervergünstigungen*) ou de subvenções fiscais (*Steuersubventionen*)⁴⁰⁶.

Ainda que haja tributos que se prestem melhor à extrafiscalidade e outros que se inclinem mais à fiscalidade, não se pode afirmar que existam entidades tributárias puras⁴⁰⁷. Afinal, os objetivos fiscais e extrafiscais convivem harmonicamente na mesma figura tributária, de modo que se pode apenas verificar, por vezes, a predominância de um objetivo sobre o outro⁴⁰⁸. Portanto, ao se fazer referência à finalidade normativa extrafiscal, não se quer afirmar que tais normas possuem tão somente tal finalidade, mas sim identificar a finalidade prioritariamente buscada. Logo, secundariamente, as normas de finalidade extrafiscal também buscam fins fiscais⁴⁰⁹, perseguindo, assim, não apenas efeitos de estruturação (*Gestaltungswirkungen*), mas também “efeitos de carga” (*Belastungswirkungen*).

Para Tipke⁴¹⁰, as normas de finalidade extrafiscal não pertencem materialmente ao direito tributário, mas sim a outros ramos do direito, como, por exemplo, ao direito econômico. Trata-se de normas que tão somente se servem da técnica tributária, ou, por outro giro, trata-se de normas meramente revestidas do caráter tributário. Seguindo essa linha de raciocínio, o autor conclui que os benefícios tributários não correspondem a outra coisa que não a subvenções⁴¹¹. Tipke⁴¹² chega a afirmar que a inclusão de normas

⁴⁰⁶ Cf. JOCHUM, Georg. *Die Steuervergünstigung: Vergünstigungen und vergleichbare Subventionsleistungen im deutschen und europäischen Steuer-, Finanz- und Abgabenrecht*. Berlin: LIT, 2006, p. 74-84; TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*, V. 1. 2ª ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2000, p. 78.

⁴⁰⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 249. Cf. KUBE, Hanno. *Finanzgewalt in der Kompetenzordnung*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2004, p. 216.

⁴⁰⁸ Nesse sentido, leciona Becker: “O que no passado ocorreu foi a prevalência absoluta da tributação simplesmente fiscal, ante uma tímida e esporádica tributação extrafiscal quase sempre exercida de um modo inconsciente ou rudimentar.

Neste ponto germinal da metamorfose jurídica dos tributos, a transfiguração que ocorre é, em síntese, a seguinte: na construção jurídica de todos e de cada tributo, nunca mais estará ausente o finalismo extrafiscal, nem será esquecido o fiscal” (BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 633). Cf. SCHMIDT, Dora. *Nichtfiskalische Zwecke der Besteuerung: ein Beitrag zur Steuertheorie und Steuerpolitik*. Tübingen: Mohr, 1926, p. 10.

⁴⁰⁹ LANG, Joachim. *Rechtsstaatliche Ordnung des Steuerrechts*. In: TIPKE, Klaus et al. *Steuerrecht*. 20ª ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2010, p. 75.

⁴¹⁰ *Die Steuerrechtsordnung*, V. 1. 2ª ed. V. 1. 2ª ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2000, p. 79.

⁴¹¹ Cf. FRIEBE, Siegfried. *Steuervergünstigungen und Subventionsabbau*. *Deutsche Steuer-Zeitung*, Bonn, n. 3, p. 51-55, 1982; RODI, Michael. *Die Subventionsrechtsordnung: die Subvention als Instrument öffentlicher Zweckverwirklichung nach Völkerrecht, Europarecht und deutschem innerstaatlichen Recht*. Tübingen: Mohr Siebeck: 2000, p. 41- 48; RUPPE, Hans Georg. *Steuerbegünstigungen als Subventionen?* In: WENGER, Karl. *Förderungsverwaltung*. Wien, New York: Springer, 1973, p. 57-83; TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*, V. 1. 2ª ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2000, p. 79; WEBER, Hermann. *Steuererlaß und Steuerstundung als Subvention*. Berlin: Duncker und Humblot, 1980.

indutoras no direito tributário degrada a qualidade jurídica e a praticabilidade desse ramo do direito. Para o autor, ainda que tais normas se valham da técnica tributária, elas não consistem em normas tributárias, mas em normas de direito econômico ou pertencentes a outro ramo do direito⁴¹³.

Não se pode, todavia, concordar com essa posição, uma vez que, quando da utilização de fórmulas jurídico-tributárias com objetivos outros que prevalecem sobre a finalidade arrecadatória, o regime a ser seguido deve ser aquele referente às exações tributárias. Em outras palavras, pode-se afirmar que, quando o legislador tributário constrói suas pretensões extrafiscais, ele deve se manter dentro dos parâmetros constitucionais tributários, o que implica a necessidade de observação às suas limitações de competência tributária e aos princípios relativos à matéria⁴¹⁴. Assim, não há que se falar em regime jurídico diferenciado quando se está diante da extrafiscalidade, uma vez que se utilizou o mesmo instrumento jurídico⁴¹⁵.

A fim de se comprovar a aplicação do regime jurídico tributário às situações nas quais se verifica a extrafiscalidade, Ataliba⁴¹⁶ menciona o fato de a fiscalidade e a extrafiscalidade conviverem harmonicamente na mesma figura tributária, o que torna perigosa e irreal a tese segundo a qual a extrafiscalidade não se submete ao regime jurídico tributário. Para Ataliba, no tocante à interpretação da norma extrafiscal, a única peculiaridade verificada reside no “acréscimo da perspectiva teleológica à problemática hermenêutica em cada caso”⁴¹⁷.

1.3. Rejeição à Individualização das Normas Simplificadoras

Importa fazer referência, ainda, às normas de finalidade simplificadora. Por razões técnico-econômicas, as normas de finalidade simplificadora têm por finalidade tornar a

⁴¹² *Die Steuerrechtsordnung*. V. 1. 2ª ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2000, p. 337.

⁴¹³ TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*. V. 1. 2ª ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2000, p. 340.

⁴¹⁴ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 250.

⁴¹⁵ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 250.

⁴¹⁶ *Regime jurídico da extrafiscalidade*. São Paulo, Justitia, 1966, p. 6.

⁴¹⁷ ATALIBA, Geraldo. *Regime jurídico da extrafiscalidade*. São Paulo, Justitia, 1966, p. 7.

tributação mais simples, fácil ou praticável. Acima de tudo, as normas em questão têm por finalidade evitar complicações excessivas e a inefetividade das normas tributárias⁴¹⁸.

As normas tributárias não podem se ocupar de modo individualizado das diversas situações da vida. Para tanto, tendo em vista a infinita concretude da realidade, faz-se necessária a tipificação de situações da vida. Assim, tem-se que uma razão para a tipificação de fatos jurídicos tributários (*Typisierung steuerrechtlicher Tatbestände*) é a praticabilidade. A praticabilidade exige, por vezes, que situações específicas sejam negligenciadas, a fim de que, com isso, uma generalidade de situações seja alcançada e a administração tributária, possa assim, realizar suas tarefas⁴¹⁹.

As normas simplificadoras se justificam quando a “igualdade de carga” decorrente de uma tributação “de massa” é maior que aquela que poderia ser alcançada em sua ausência⁴²⁰.

Vale anotar, entretanto, que tais normas não constituem um subsistema normativo próprio, uma vez que elas exercem sua função dentro dos subsistemas das normas de finalidade fiscal e das normas de finalidade extrafiscal. Nesse sentido, as normas de finalidade simplificadora podem simplificar tanto normas de finalidade fiscal quanto normas de finalidade social. Justamente por isso, as normas em tela não constituem um grupo individualizado de normas ao lado das normas de finalidade fiscal e das normas de finalidade social⁴²¹.

Conclui-se, portanto, que as chamadas normas de simplificação podem ser aqui negligenciadas, na medida em que tais normas não se contrastam com as normas de finalidade fiscal ou com as aquelas de finalidade extrafiscal. Assim, embora as normas de simplificação devam ser apropriadas, razoáveis e necessárias à simplificação, elas devem ser consideradas normas de finalidade fiscal ou extrafiscal, não integrando, portanto, uma categoria à parte⁴²².

⁴¹⁸ Cf. TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*. V. 1. 2ª ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2000, p. 80.

⁴¹⁹ JOCHUM, Georg. *Die Steuervergünstigung: Vergünstigungen und vergleichbare Subventionsleistungen im deutschen und europäischen Steuer-, Finanz- und Abgabenrecht*. Berlin: LIT, 2006, p. 135.

⁴²⁰ Cf. TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*. V. 1. 2ª ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2000, p. 80.

⁴²¹ TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*. V. 1. 2ª ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2000, p. 80.

⁴²² WERNSMANN, Rainer. *Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2005, p. 84.

1.4. Relevância da Identificação de Finalidades

Em regra, normas de finalidade fiscal e de finalidade extrafiscal estão de tal modo entrelaçadas que é difícil separá-las. Tal dificuldade, todavia, não afasta a necessidade de se identificar as finalidades das quais são dotadas as normas tributárias.

Se, por um lado, a diferença entre a fiscalidade e a extrafiscalidade é tão clara na teoria, por outro lado, os limites entre ambas são extremamente obscuros na prática⁴²³, uma vez que, via de regra, as normas tributárias têm finalidade tanto fiscal quanto extrafiscal, de modo que, reitera-se, “não há entidade tributária que se possa dizer pura, no sentido de realizar tão-só a fiscalidade, ou, unicamente, a extrafiscalidade”⁴²⁴. Diante disso, vale observar que as normas veiculadoras de benefícios, por exemplo, também servem à finalidade fiscal – de modo negativo, porém –, na medida em que elas reduzem a receita a ser gerada⁴²⁵.

No entanto, quando as classificações referem-se não apenas a interesses teórico-dogmáticos, mas também a significações materiais, os métodos de diferenciação assumem grande relevância⁴²⁶. Assim, a demarcação da finalidade das normas tributárias é necessária para que se possa proceder ao controle constitucional de tais normas, o que, é fundamental para a realização da segurança jurídica, lembrando-se que, conforme premissas fixadas no Capítulo 1, a segurança jurídica, materialmente considerada, postula a efetividade do ordenamento jurídico.

⁴²³ BIRK, Dieter. Finanzierungszwecke und Lenkungszwecke in einem verfassungsmäßigen Steuersystem. In: Deutsche Sektion der Internationalen Juristen-Kommission. *Grundrechtsschutz im Steuerrecht*. Heidelberg: Müller, 2001, p. 75-76.

⁴²⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 249. Cf. KUBE, Hanno. *Finanzgewalt in der Kompetenzordnung*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2004, p. 216.

⁴²⁵ Cf. JOCHUM, Georg. *Die Steuervergünstigung: Vergünstigungen und vergleichbare Subventionsleistungen im deutschen und europäischen Steuer-, Finanz- und Abgabenrecht*. Berlin: LIT, 2006, p. 138; LANG, Joachim. Rechtsstaatliche Ordnung des Steuerrechts. In: TIPKE, Klaus *et al.* *Steuerrecht*. 20ª ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2010, p. 74.

⁴²⁶ WERNSMANN, Rainer. *Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2005, p. 72.

Tendo em vista o controle de constitucionalidade formal de normas tributárias⁴²⁷, deve-se reiterar que a edição de normas extrafiscais requer a competência material ao lado da competência tributária.

Em termos de controle material⁴²⁸, há que se notar que a identificação da finalidade normativa é de extrema importância no tocante à justificação material da intervenção no âmbito de proteção de direitos fundamentais perpetrada por meio da norma tributária⁴²⁹. Afinal, caso da norma tributária considerada decorra intervenção no âmbito de proteção de direitos de liberdade, deve haver justificação específica. Similarmente, caso a norma se afaste dos parâmetros constitucionais relativos à distribuição da carga tributária, faz-se necessária justificação constitucional⁴³⁰. Pois, as normas de finalidade fiscal devem observância às normas constitucionais fundamentais de distribuição da carga tributária, ao passo que normas extrafiscais, em regra, promovem uma distribuição desigual da carga tributária, o que exige justificação material específica perante a Constituição⁴³¹. A justificação constitucional de normas tributárias veiculadoras de benefícios fiscais será largamente analisada no Capítulo 3 deste trabalho, relativamente a normas veiculadoras de benefícios fiscais.

Ademais, destaca-se a relevância da classificação em tela – pelo menos do ponto de vista teórico – no tocante à realização da segurança jurídica quando da modificação normativa, haja vista o debate – que tem lugar especialmente na Alemanha – acerca da eventual variação da intensidade da proteção da confiança a partir da finalidade normativa⁴³².

Salientando-se, entretanto, a dificuldade na identificação das finalidades em questão, é preciso observar, ainda, que não há uma correlação necessária entre os efeitos

⁴²⁷ Cf. BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 308-309.

⁴²⁸ Cf. BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 309-310.

⁴²⁹ Cf. WERNSMANN, Rainer. *Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2005, p. 75.

⁴³⁰ Essa questão será largamente analisada no Capítulo 3 deste trabalho.

⁴³¹ Cf. BIRK, Dieter. Finanzierungszwecke und Lenkungszwecke in einem verfassungsmäßigen Steuersystem. In: Deutsche Sektion der Internationalen Juristen-Kommission. *Grundrechtsschutz im Steuerrecht*. Heidelberg: Müller, 2001, p. 75.

⁴³² WERNSMANN, Rainer. *Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2005, p. 407.

que efetivamente decorrem de determinada norma tributária e a finalidade normativa⁴³³. Afinal, ainda que a norma tenha por finalidade justamente o alcance de determinados efeitos – como observado, normas de finalidade fiscal perseguem efeitos de carga, ao passo que normas de finalidade extrafiscal perseguem efeitos de estruturação –, estes não necessariamente se verificam em conformidade com a finalidade normativa, ou, por outro giro, verificam-se independentemente da finalidade normativa⁴³⁴. Portanto, ainda que efeitos representem indícios da finalidade, esta não pode ser aferida tão somente a partir dos efeitos.

Tendo em vista, contudo, o escopo deste trabalho, não cabe, aqui, adentrar a hermenêutica, de modo que se pretende, neste ponto, tão somente destacar que normas tributárias podem ser dotadas de finalidades fiscais e/ou extrafiscais, e que a identificação dessas finalidades – ainda que sobrepostas na mesma norma – é sobremaneira relevante para o controle constitucional das normas tributárias e, consequentemente, para a realização da segurança jurídica dos benefícios fiscais⁴³⁵.

2. Da Suposta Insuficiência da Análise Baseada na Finalidade Normativa

Uma das classificações tradicionalmente admitidas para as normas tributárias é aquela apresentada no tópico anterior, a qual se baseia nos valores finalísticos impressos em tais normas⁴³⁶. Parte da doutrina brasileira e estrangeira⁴³⁷ tem, contudo, apontado a

⁴³³ Cf. RODI, Michael. Ökonomische, ökologische und andere öffentliche Zwecke im Abgabenrecht. *Juristenzeitung*, Tübingen, n. 17, p. 829, 2000.

⁴³⁴ Cf. BODENHEIM, Dieter, G. *Der Zweck der Steuer: verfassungsrechtliche Untersuchung zur dichotomischen Zweckformel fiskalisch-nichtfiskalisch*. Baden-Baden: Nomos, 1979, p. 220.

⁴³⁵ Consoante restará demonstrado, a finalidade normativa compõe a própria definição de benefícios fiscais, de modo que a própria identificação dos benefícios pressupõe a identificação da finalidade. Todavia, em última instância, a precisa identificação de benefícios fiscais é necessária para que se possa proceder ao controle de tais medidas de forma compatível com o ordenamento e, consequentemente, com os ditames da segurança jurídica

⁴³⁶ Cf. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 622-634; BODENHEIM, Dieter, G. *Der Zweck der Steuer: verfassungsrechtliche Untersuchung zur dichotomischen Zweckformel fiskalisch-nichtfiskalisch*. Baden-Baden: Nomos, 1979; CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 248-253; HÖHN, Ernst. Zweck(e) des Steuerrechts und Auslegung. In: LANG, Joachim. *Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion: Festschrift für Klaus Tipke zum 70. Geburtstag*. Köln: Dr. Ott Schmidt: 1995, p. 213-236; SCHMIDT, Dora. *Nichtfiskalische Zwecke der Besteuerung: ein Beitrag zur Steuertheorie und Steuerpolitik*. Tübingen: Mohr, 1926; TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*. V. 1. 2ª ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2000,

insuficiência e pouca serventia dessa classificação, haja vista a suposta dificuldade na identificação da finalidade buscada pela norma e, conseqüentemente, a alegada inviabilidade em se analisar a norma tributária a partir de sua finalidade. Nesse sentido, importa fazer referência a propostas de classificações diversas – e, conseqüentemente, de outro ângulo de análise das normas tributárias – em substituição ou em complemento à classificação e abordagem baseada na finalidade normativa.

Em artigo publicado em 1969, depois de concluir por algumas formas de proteção retiradas da Constituição Alemã contra a intervenção indireta, Vogel⁴³⁸ discorre sobre a extensão de tal proteção aos efeitos não desejados pelo legislador. Ou seja, questiona-se, por outro giro, se tal proteção se estende apenas às situações em que o legislador conscientemente persegue finalidade indutora. Nesse ponto, Vogel⁴³⁹ faz referência à dificuldade de, em tais casos, se apreender a verdadeira vontade do legislador. Diante disso, o autor entende que, para esses casos, tão somente o efeito indutor objetivo (*objektive Lenkungswirkung*) pode ser destacado⁴⁴⁰.

Posteriormente, em 1977, Vogel volta a apontar a suposta insuficiência dos critérios teleológicos, em artigo sobre a “estratificação das conseqüências jurídicas”⁴⁴¹.

A análise de Vogel toma como ponto de partida a possibilidade de uma “estratificação” ou “corte” nas normas tributárias. Em sua forma mais simples, o preceito jurídico consiste em condições reais (descriptor) atreladas a uma conseqüência jurídica hipotética (prescritor). Não obstante, os textos normativos tributários são, via de regra, complexos, de modo que a aferição da hipótese de incidência tributária e da respectiva

p. 73-88; WALDHOFF, Christian. Die Zwecksteuer: verfassungsrechtliche Grenzen der rechtlichen Bindung des Aufkommens von Abgaben. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 4, p. 285-299, 2002.

⁴³⁷ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro, Forense, 2005, p. 15-43; VOGEL, Klaus. Die Abschichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht: Lastenausteilungs-, Lenkung- und Vereinfachungsnormen und die ihnen zuzurechnenden Steuerfolgen: ein Beitrag zur Methodelehre des Steuerrechts. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 2, p. 97, 1977.

⁴³⁸ VOGEL, Klaus. Steuerrecht und Wirtschaftslenkung – Ein Überblick. *Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 1968/1969*, Herne, Industria 1969, p. 234.

⁴³⁹ VOGEL, Klaus. Steuerrecht und Wirtschaftslenkung – Ein Überblick. *Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 1968/1969*, Herne, Industria 1969, p. 234.

⁴⁴⁰ VOGEL, Klaus. Steuerrecht und Wirtschaftslenkung – Ein Überblick. *Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 1968/1969*, Herne, Industria 1969, p. 234).

⁴⁴¹ A expressão utilizada por Vogel é “Abschichtung”. Trata-se de expressão que faz referência à separação em camadas, estratos, setores (*Schichten*). Nesse sentido, para fazer referência a “Abschichtung”, utilizar-se-á, aqui, as expressões (traduções) já utilizada por Luís Eduardo Schoueri, quais sejam, “estratificação” ou “corte” (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro, Forense, 2005, p. 29).

consequência jurídica (obrigação tributária) não é, normalmente, tarefa simples⁴⁴². Diante disso, Vogel⁴⁴³ observa que, em vez de se falar no preceito jurídico típico (*Rechtssatz*), caberia falar em uma estrutura de preceitos jurídicos (*Rechtssatzgefüge*); da mesma forma, em vez de se falar em hipótese de incidência (*Tatbestand*), caberia falar em uma estrutura de hipóteses de incidência (*Tatbestandsgefüge*).

Diante disso, Vogel indaga se é possível – e com que ressalvas – se destacar determinações específicas ou partes da mencionada “estrutura de preceitos jurídicos”, de modo que tais partes, juntamente com as respectivas consequências jurídicas, pudessem ser analisadas como um complexo normativo fechado. A fim de ilustrar essa ideia, o autor faz referência a um benefício fiscal que se opera por meio de redução de base de cálculo e que gera maior benefício a contribuintes sujeitos a alíquotas marginais mais elevadas. Ao se fazer tal observação, está-se tão somente analisando o benefício, o qual corresponde a um corte na “estrutura de preceitos jurídicos”. Não obstante, o autor alemão chama a atenção para as dificuldades relativas a tal procedimento, de modo que, no caso de benefícios fiscais, resta a dúvida sobre o que pode ser considerado benefício fiscal e, consequentemente, destacado⁴⁴⁴. Desse modo, o autor passa a analisar a partir de quais critérios o corte normativo proposto poderia ser realizado, buscando realizar uma estratificação objetiva⁴⁴⁵.

Nesse sentido, Vogel faz referência a dois tipos de estratificação, quais sejam, (i) estratificação subjetiva e (ii) a estratificação objetiva. No primeiro caso, a base para a estratificação é arbitrária, ao passo que, no segundo, toma-se como base uma determinada norma, a partir da qual se verificará eventuais desvios.

⁴⁴² VOGEL, Klaus. Die Abschichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht: Lastenausteilungs-, Lenkung- und Vereinfachungsnormen und die ihnen zuzurechnenden Steuerfolgen: ein Beitrag zur Methodelehre des Steuerrechts. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 2, p. 97, 1977.

⁴⁴³ Die Abschichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht: Lastenausteilungs-, Lenkung- und Vereinfachungsnormen und die ihnen zuzurechnenden Steuerfolgen: ein Beitrag zur Methodelehre des Steuerrechts. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 2, p. 97, 1977.

⁴⁴⁴ VOGEL, Klaus. Die Abschichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht: Lastenausteilungs-, Lenkung- und Vereinfachungsnormen und die ihnen zuzurechnenden Steuerfolgen: ein Beitrag zur Methodelehre des Steuerrechts. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 2, p. 98, 1977.

⁴⁴⁵ VOGEL, Klaus. Die Abschichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht: Lastenausteilungs-, Lenkung- und Vereinfachungsnormen und die ihnen zuzurechnenden Steuerfolgen: ein Beitrag zur Methodelehre des Steuerrechts. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 2, p. 100, 1977.

Após concluir pela impossibilidade de uma estratificação objetiva a partir de uma análise histórica⁴⁴⁶ e pela insuficiência dos critérios normalmente adotados para identificação de uma “regra” e de uma “exceção”, Vogel investiga a possibilidade de tal corte ser realizado a partir da finalidade, lembrando que, frequentemente, a finalidade da norma é tomada como critério definidor das subvenções, em especial dos benefícios fiscais. O autor, contudo, anota que a adoção da finalidade é envolta em dúvidas, haja vista, por exemplo, a possibilidade de modificação da finalidade com o decurso do tempo. Diante disso, Vogel questiona se seria possível que a estratificação fosse orientada pela finalidade normativa atual e não pela finalidade original, e indaga, ainda, se seria possível que um efeito não planejado de uma determinada norma fosse considerado finalidade⁴⁴⁷.

Nesse diapasão, para Vogel, a determinação da finalidade normativa exige que se apreenda a vontade dos participantes do processo legislativo expressa na norma posta⁴⁴⁸. Caso, todavia, não seja possível determinar a “finalidade subjetiva da norma”, faz-se necessário recorrer aos efeitos, os quais são alcançados por meio da aplicação da norma. Nesse caso, Vogel⁴⁴⁹ faz referência à finalidade objetiva da norma ou à função normativa.

Nota-se, portanto, que Vogel não rechaça a estratificação objetiva das normas tributárias a partir da finalidade normativa, mas entende que em determinados casos, a finalidade expressa na norma pelo legislador (“finalidade subjetiva da norma”) não será passível de apreensão. Desse modo, o autor conclui pela insuficiência do critério e pela consequente necessidade de um procedimento adicional, propondo, assim, a análise normativa a partir da função.

⁴⁴⁶ Ainda que haja um legítimo interesse na comparação do direito vigente com o direito histórico – a fim de se verificar em que medida se diferenciam e, eventualmente, de se planejar o futuro –, a norma histórica não é um parâmetro objetivo de comparação. Ou seja, o direito histórico é tão arbitrário quanto o direito vigente. Diante disso, ao se falar em uma estratificação histórica não se está falando de uma estratificação objetiva, mas sim de uma estratificação subjetiva, muito embora, excepcionalmente, a análise histórica possa contribuir para uma estratificação objetiva (VOGEL, Klaus. Die Abschichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht: Lastenausteilungs-, Lenkung- und Vereinfachungsnormen und die ihnen zuzurechnenden Steuerfolgen: ein Beitrag zur Methodelehre des Steuerrechts. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 2, p. 101, 1977).

⁴⁴⁷ VOGEL, Klaus. Die Abschichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht: Lastenausteilungs-, Lenkung- und Vereinfachungsnormen und die ihnen zuzurechnenden Steuerfolgen: ein Beitrag zur Methodelehre des Steuerrechts. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 2, p. 106, 1977.

⁴⁴⁸ VOGEL, Klaus. Die Abschichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht: Lastenausteilungs-, Lenkung- und Vereinfachungsnormen und die ihnen zuzurechnenden Steuerfolgen: ein Beitrag zur Methodelehre des Steuerrechts. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 2, p. 106, 1977.

⁴⁴⁹ Die Abschichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht: Lastenausteilungs-, Lenkung- und Vereinfachungsnormen und die ihnen zuzurechnenden Steuerfolgen: ein Beitrag zur Methodelehre des Steuerrechts. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 2, p. 106, 1977.

É finalidade comum de todas as normas tributárias o fornecimento de meios para suprir as necessidades financeiras do Estado. Diante disso, Vogel⁴⁵⁰ conclui que todas as normas tributárias são dotadas de uma função de arrecadação (*Ertragsfunktion*), a qual, por ser comum a todas as normas tributárias, não representa maior interesse para a interpretação. Não obstante, segundo o autor, todas as normas fiscais também ostentam, ao lado da função arrecadadora, outra função, a qual pode ser: (i) função distributiva (*Austeilungsfunktion*); (ii) a função indutora (*Lenkungsfunktion*), uma vez que determinadas normas tributárias buscam direcionar comportamentos; e (iii) função simplificadora (*Vereinfachungsfunktion*), tendo em vista que determinadas normas tributárias servem tão somente à facilitação da administração fiscal.

O método desenvolvido por Vogel tem sido considerado por parte da doutrina como excessivamente complicado e de difícil implementação⁴⁵¹.

Dieter Birk⁴⁵², por sua vez, afirma que as normas tributárias podem ser tanto diferenciadas pelos seus efeitos quanto por suas finalidades. Vale anotar que, para o autor, a diferenciação baseada nos efeitos tem em vista tão somente as consequências concretas de uma norma, ao passo que a diferenciação baseada na finalidade questiona as intenções do legislador⁴⁵³.

Birk⁴⁵⁴, como já anotado, classifica os efeitos das normas tributárias em dois grupos, quais sejam, “efeitos de carga” (*Belastungswirkung*) e “efeitos de estruturação” (*Gestaltungswirkung*). Os primeiros representam uma interferência da esfera patrimonial do contribuinte, a qual pode ser traduzida pela própria incidência tributária ou por medidas de alívio fiscal⁴⁵⁵. Tratam-se, portanto, dos efeitos patrimoniais decorrentes diretamente da realização do fato jurídico tributário, ou seja, referem-se à retirada de prestação pecuniária

⁴⁵⁰ Die Abschichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht: Lastenausteilungs-, Lenkungs- und Vereinfachungsnormen und die ihnen zuzurechnenden Steuerfolgen: ein Beitrag zur Methodelehre des Steuerrechts. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 2, p. 107, 1977.

⁴⁵¹ Cf. KULOSA, Egmont. *Verfassungsrechtliche Grenzen steuerlicher Lenkung am Beispiel der Wohnungsgenossenschaften*. Münster: Regensburg, 2000, p. 8; WERNSMANN, Rainer. *Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2005, p. 87.

⁴⁵² *Steuerrecht I: allgemeines Steuerrecht*. 2ª ed. München: Beck, 1994, p. 9.

⁴⁵³ BIRK, Dieter. *Steuerrecht I: allgemeines Steuerrecht*. 2ª ed. München: Beck, 1994, p. 8.

⁴⁵⁴ *Steuerrecht I: allgemeines Steuerrecht*. 2ª ed. München: Beck, 1994, p. 9-11.

⁴⁵⁵ BIRK, Dieter. *Steuerrecht I: allgemeines Steuerrecht*. 2ª ed. München: Beck, 1994, p. 9.

do contribuinte pelo Estado. Os efeitos de estruturação (*Gestaltungswirkung*), por sua vez, são aqueles que não têm caráter patrimonial e que se verificam ao lado ou no lugar dos efeitos de carga. Tais efeitos podem referir-se à posição social dos cidadãos, aos processos econômicos, à estrutura da sociedade, etc.⁴⁵⁶.

Já foi exaustivamente comprovado pela Ciência Econômica que a tributação enseja diversos outros efeitos macro e microeconômicos além do efeito de carga⁴⁵⁷. Nesse sentido, a mera consciência do contribuinte acerca da tributação já enseja reações que podem se expressar em seu comportamento econômico. Além dos efeitos na esfera individual do contribuinte, as normas tributárias também podem ter efeitos econômicos e sociais mais abrangentes⁴⁵⁸.

Com efeito, Birk anota que o sentido da classificação normativa a partir da finalidade reside na identificação do parâmetro constitucional em face do qual deve ser feita a justificação normativa⁴⁵⁹. Ocorre, entretanto, que os efeitos de estruturação podem ser visados pelo legislador ou podem aparecer independentemente da intenção legislativa, ou seja, sem que neles o legislador tenha depositado valor⁴⁶⁰. Desse modo, na sobreposição de finalidades na mesma norma tributária reside a primeira dificuldade inerente à classificação em tela⁴⁶¹. Ademais, ainda que se assuma possível uma delimitação da finalidade normativa, o autor indaga se seria admissível que o legislador, inserindo uma finalidade indutora, “transformasse” uma norma de finalidade fiscal em uma norma de finalidade extrafiscal. O autor rejeita essa possibilidade, por entender que esse entendimento poderia fazer com que o parâmetro constitucional de distribuição da carga tributária fosse deixado de lado. Dessa forma, o Birk⁴⁶² aponta outra dificuldade relativa à “dicotomia da finalidade” (*Zweckdichotomie*).

⁴⁵⁶ BIRK, Dieter. *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen*. Köln: Dr. Peter Deubner, 1983, p. 68; WERNSMANN, Rainer. *Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2005, p. 66-67.

⁴⁵⁷ Cf. BIRK, Dieter. *Steuerrecht I: allgemeines Steurrecht*. 2ª ed. München: Beck, 1994, p. 10.

⁴⁵⁸ BIRK, Dieter. *Steuerrecht I: allgemeines Steurrecht*. 2ª ed. München: Beck, 1994, p. 10.

⁴⁵⁹ BIRK, Dieter. *Steuerrecht I: allgemeines Steurrecht*. 2ª ed. München: Beck, 1994, p. 17.

⁴⁶⁰ BIRK, Dieter. *Steuerrecht I: allgemeines Steurrecht*. 2ª ed. München: Beck, 1994, p. 10-11.

⁴⁶¹ Cf. BIRK, Dieter. *Steuerrecht I: allgemeines Steurrecht*. 2ª ed. München: Beck, 1994, p. 17.

⁴⁶² *Steuerrecht I: allgemeines Steurrecht*. 2ª ed. München: Beck, 1994, p. 17-18.

Nesse sentido, para Birk⁴⁶³, a capacidade contributiva exige que as normas tributárias sejam classificadas a partir de seus efeitos. Assim, os efeitos de carga (*Belattungswirkung*) devem ser controlados a partir do princípio da igualdade, mais especificamente a partir da capacidade contributiva. O parâmetro de controle dos efeitos de estruturação (*Gestaltungswirkung*), por sua vez, seriam os direitos de liberdade, os quais são tangenciados por tais efeitos, que, reitera-se, relacionam-se à influência de comportamentos. Diante disso, Birk⁴⁶⁴ afirma que uma norma tributária será constitucional caso tanto seus efeitos de carga quanto seus efeitos de estruturação observem às normas constitucionais que lhes servem de parâmetro de controle.

Ainda que, consoante exposto, Dieter Birk⁴⁶⁵ advogue a classificação das normas tributárias a partir dos seus efeitos, o autor aponta como problemática a situação em que os efeitos de carga decorrentes de uma determinada norma tributária não condigam com a capacidade contributiva muito embora os efeitos de estruturação sejam constitucionais. Nesse caso, Birk aponta a necessidade de se recorrer à finalidade da norma, de modo a se questionar se a finalidade estruturadora justifica a violação da igualdade a partir da capacidade contributiva. Com isso, o autor observa que a finalidade indutora teria apenas a função de justificar o tratamento diferenciado, sem, todavia, eliminar o parâmetro de controle próprio dos efeitos de carga⁴⁶⁶.

Note-se, portanto, que Birk atribui à finalidade normativa um papel fundamental, qual seja, a justificação da norma veiculadora de diferenciação relativamente à igualdade a partir da capacidade contributiva. Neste ponto, é interessante anotar que a situação descrita por Birk como problemática – qual seja, o afastamento da igualdade a partir da capacidade contributiva – constitui justamente o elemento caracterizador dos benefícios fiscais. Logo, já se pode antecipar a conclusão de que identificação da finalidade normativa é fundamental para a justificação de normas veiculadoras de benefícios fiscais. Tal ponto, todavia, será detidamente analisado abaixo.

Por ora, pretende-se tão somente rejeitar as críticas à classificação das normas tributárias a partir da finalidade, deixando-se claro que a finalidade normativa desempenha

⁴⁶³ *Steuerrecht I: allgemeines Steurrecht*. 2^a ed. München: Beck, 1994, p. 18-19.

⁴⁶⁴ *Steuerrecht I: allgemeines Steurrecht*. 2^a ed. München: Beck, 1994, p. 19.

⁴⁶⁵ *Steuerrecht I: allgemeines Steurrecht*. 2^a ed. München: Beck, 1994, p. 19.

⁴⁶⁶ BIRK, Dieter. *Steuerrecht I: allgemeines Steurrecht*. 2^a ed. München: Beck, 1994, p. 19.

papel de suma relevância na análise de benefícios fiscais e, especialmente, na realização da segurança jurídica dos benefícios fiscais, que, como será demonstrado, são necessariamente veiculados por normas de finalidades extrafiscais. Assim, vale antecipar que a finalidade normativa é elemento fundamental para a justificação constitucional de benefícios fiscais e, na mesma esteira, para a identificação dessas medidas⁴⁶⁷.

3. Benefícios Fiscais: Definição

De plano, na esteira de Hey⁴⁶⁸, pode-se afirmar que benefícios fiscais consistem em medidas de alívio fiscal veiculadas por normas tributárias de finalidade extrafiscal, a qual pode ser indutora ou redistributiva.

José Casalta Nabais⁴⁶⁹, por sua vez, entende que os benefícios fiscais se assentam na finalidade predominantemente extrafiscal – e assim considerada pelo legislador –, a qual se traduz no benefício dos contribuintes, os quais são estimulados a se comportarem de determinada maneira, seja do ponto de vista econômico ou social. Nabais⁴⁷⁰ defende, ainda, que esse aspecto funcional é refletido na estrutura das normas que veiculam benefícios fiscais. O autor adverte, todavia, que a verificação de qualquer finalidade extrafiscal relativa a regimes fiscais de favor não é suficiente para a caracterização dos benefícios fiscais. Afinal, para que se esteja diante de tais medidas, além de a finalidade extrafiscal dever ser principal ou dominante, ela deve revelar uma lógica ou política extrafiscal, a qual deve se materializar em vantagens para os contribuintes beneficiários e deve se inserir “na promoção ou fomento econômico ou social”⁴⁷¹.

Ainda no intuito de se estabelecer um ponto de partida para a definição de benefícios fiscais a ser adotada neste trabalho, vale ainda, fazer alusão às seguintes considerações de Nuno de Sá Gomes, no sentido de delimitar seu objeto de estudo:

⁴⁶⁷ Todavia, não se pode negligenciar a relevância dos efeitos normativos no tocante a realização da segurança jurídica dos benefícios fiscais. Retornar-se-á a essa questão no Capítulo 5 deste trabalho.

⁴⁶⁸ Wirtschaftlenkende Steuervergünstigungen. In: TIPKE, Klaus *et al.* *Steuerrecht*. 20^a ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2010, p. 919.

⁴⁶⁹ *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 2004, p. 637.

⁴⁷⁰ *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 2004, p. 637.

⁴⁷¹ NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 2004, p. 637-638.

“Do exposto, resulta, pois que não são benefícios fiscais, por serem medidas de carácter *estrutural*, as exclusões tributárias, as *taxas reduzidas*, as deduções e abatimentos a matéria colectável e à colecta, as restituições de colecta, as amortizações e reintegrações, as provisões, etc., que se traduzem em regimes jurídicos de carácter geral, aplicáveis aos contribuintes, em execução dos princípios que informam a tributação-regra. Por isso, dissemos que os *benefícios fiscais em sentido lato que nos preocupam são apenas os que constituem excepções à tributação-regra e têm fundamento extra-fiscal*”⁴⁷².

Das concepções acima apresentadas importa destacar os seguintes elementos caracterizadores dos benefícios fiscais: (i) medidas estatais veiculadas por normas tributárias, (ii) de finalidade extrafiscal, a qual pode ser indutora ou redistributiva, (iii) que resultam em vantagem ou alívio fiscal, de carácter excepcional, para seu beneficiário. Esses elementos servirão de ponto de partida para a construção do conceito de benefício fiscal a ser utilizado neste trabalho. Assim, a fim de definir propriamente benefícios fiscais e, consequentemente, demarcar o objeto do presente trabalho, importa, agora delimitar o campo material no âmbito do qual são concedidos benefícios fiscais e investigar as finalidades das quais podem ser dotadas as normas veiculadoras de benefícios fiscais, bem como a caracterização da vantagem concedida por meio dessas medidas.

3.1. Campo Material: Direito Tributário

A fim de se delimitar o campo material no âmbito do qual benefícios fiscais – na forma compreendida neste trabalho –, entende-se mais frutífero proceder a essa análise delimitando-se a fronteira entre benefícios fiscais e subvenções diretas. Trata-se, de certa forma, de esforço no sentido de demarcar, pela negativa, o objeto deste trabalho, haja vista que não se pretende, aqui, a análise dos benefícios financeiros⁴⁷³.

⁴⁷² GOMES, Nuno de Sá. *Teoria geral dos benefícios fiscais*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1991, p. 38.

⁴⁷³ A subvenção direta também pode ser referida como benefícios financeiros. Logo, ambas as expressões serão utilizadas indistintamente neste trabalho.

3.1.1. Benefícios Fiscais *versus* Subvenções Diretas

De plano, pode-se, com Johanna Hey, definir subvenções como a concessão, pelo Estado, de vantagem patrimonial, com vistas ao alcance de finalidade pública, sem que o Estado faça jus a contraprestação imediata⁴⁷⁴. A partir dessa definição, que se orienta pelo direito financeiro, tanto benefícios fiscais quanto subvenções diretas podem ser considerados espécies do gênero “subvenção”⁴⁷⁵.

Benefícios fiscais caracterizam-se pela concessão de vantagem ou bonificação, a qual se relaciona a uma economia tributária, diferentemente da vantagem atrelada à subvenção direta⁴⁷⁶, que se caracteriza por uma “doação”⁴⁷⁷. Nota-se, portanto, que, sob a ótica estritamente financeira, a subvenção direta diferencia-se do benefício fiscal devido à diferente conformação técnica da vantagem a ser concedida, a lembrar-se que ambas oneram os cofres públicos⁴⁷⁸. Nesse jaez, importa fazer alusão à noção de *tax expenditures*, uma vez que benefícios fiscais implicam renúncia de receita fiscal⁴⁷⁹.

Não obstante, para se demarcar, sob o prisma exclusivamene jurídico, a linha divisória entre benefícios tributários propriamente ditos e benefícios financeiros, é necessário estabelecer qual o campo material abrangido pelas normas de direito tributário, pois é nesse campo que residem os benefícios fiscais propriamente ditos.

⁴⁷⁴ Abbau von Direktsubventionen und Steuervergünstigungen: verfassungsrechtliche terra incognita. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 4, p. 300, 1998).

⁴⁷⁵ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro, Forense: 2005, p. 57-58; TIPKE, Klaus. Über Steuervergünstigungen: abbautheoretische Überlegung. *Finanz-Rundschau für Einkommensteuer und Körperschaftsteuer*, Köln, n. 7, p. 187, 1989.

⁴⁷⁶ Para maiores considerações sobre subvenções cf. FLAIG, Gerhard. Subventionsrecht. In: KLEIN, Franz (coord.). *Öffentliches Finanzrecht*. 2. ed. Neuwied, Kriftel, Berlin: Luchterhand, 1993; RODI, Michael. *Die Subventionsrechtsordnung: die Subvention als Instrument öffentlicher Zweckverwirklichung nach Völkerrecht, Europarecht und deutschem innerstaatlichen Recht*. Tübingen: Mohr Siebeck: 2000, p. 41- 48; SCHWERTDFEGER, Armin. *Vertrauensschutz und Plangewährleistung im Subventionsrecht*. München: VVF, 1993; STERN, Volker; WERNER, Georg. *Subventionabbau: Notwendigkeit und Möglichkeiten*. Wiesbaden: Karl-Bräuer-Institut, 1987; WERNER, Georg. *Subventionsabbau: gesetzliche Zwänge schaffen*. Wiesbaden: Karl-Bräuer-Institut, 1995.

⁴⁷⁷ JOCHUM, Georg. *Die Steuervergünstigung: Vergünstigungen und vergleichbare Subventionsleistungen im deutschen und europäischen Steuer-, Finanz- und Abgabenrecht*. Berlin: LIT, 2006, p. 59.

⁴⁷⁸ HEY, Johanna. Abbau von Direktsubventionen und Steuervergünstigungen: verfassungsrechtliche terra incognita. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 4, p. 301, 1998.

⁴⁷⁹ SURREY, Stanley S. *Pathways to tax reform: the concept of tax expenditures*. Cambridge: Harvard University Press, 1973, p. 6-7.

As relações estudadas no campo do direito tributário são exclusivamente de subordinação, de tal modo que o tributo é imposto pelo Estado e deve o contribuinte ou responsável adimplir o determinado pelo direito positivo, caso se tenha incorrido em fatos jurídicos tributários. Uma vez extinta a obrigação tributária, contudo, a relação fisco-contribuinte cessa e os recursos arrecadados ingressam nos cofres estatais, passando a ser guiados pelo direito financeiro⁴⁸⁰. Assim, havendo a incidência tributária, formar-se-á o vínculo obrigacional tributário e, uma vez extinto tal vínculo, termina a órbita de investigação do direito tributário. Com isso, quaisquer relações que, a partir desse momento, se verifiquem entre fisco e contribuinte, serão dotadas de natureza financeira⁴⁸¹ e, consequentemente, serão objeto do direito financeiro.

Estabelecida essa linha divisória entre o direito tributário e o direito financeiro, já se pode verificar claramente a diferença entre benefícios tributários propriamente ditos e benefícios financeiros. Afinal, os benefícios fiscais propriamente ditos residem no campo do direito tributário, ao passo que os benefícios financeiros representam relações jurídicas financeiras⁴⁸².

Na relação jurídica tributária, o fisco atua como sujeito ativo e o contribuinte como sujeito passivo, lembrando-se que o objeto dessa relação é o tributo. Na relação financeira que tem como objeto a concessão de subvenção direta, entretanto, tais posições se invertem, uma vez que o fisco passa ocupar o polo passivo da relação, na medida em que passa a ter o dever de cumprir uma promessa, qual seja, a concessão de um benefício financeiro⁴⁸³. Aqui, é importante esclarecer que, quando da concessão de benefícios fiscais, é possível que nem sequer haja a formação de relação jurídica, o que se verifica no caso das isenções. No entanto, em havendo a formação da relação jurídica tributária, o fisco necessariamente ocupará o polo ativo da relação e o beneficiário do benefício o polo passivo.

⁴⁸⁰ MARTINS, Ives Gandra da Silva. ICMS – Incentivos fiscais e financeiros – Limites constitucionais. *Repertório de jurisprudência IOB – Tributário, constitucional e administrativo*. São Paulo, V. 1, n. 22, 2004, p. 826.

⁴⁸¹ BORGES, José Souto Maior. A lei de responsabilidade fiscal e sua inaplicabilidade a incentivos financeiros estaduais. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 63, dezembro, 2000, p. 84.

⁴⁸² Cf. ATALIBA, Geraldo. Imposto de Circulação de Mercadorias – Isenção contratual – Direito adquirido – Incentivos fiscais – Princípio da não-cumulatividade. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, n. 101 p. 371-372, jul./set. 1970.

⁴⁸³ BORGES, José Souto Maior. A lei de responsabilidade fiscal e sua inaplicabilidade a incentivos financeiros estaduais. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 63, dezembro, 2000, p. 84.

Em suma, quando o benefício relaciona-se ao tributo, ele deve ser considerado um benefício tributário propriamente dito, referido no presente trabalho simplesmente como “benefício fiscal”. Se, caso contrário, o incentivo não vise ao tributo, mas sim à “receita pública, terá como objeto uma relação jurídica instaurada após a extinção da relação tributária, dado que alcança receita pública já realizada. Noutras palavras: será um benefício financeiro *stricto sensu*”⁴⁸⁴ ou uma subvenção direta⁴⁸⁵.

Com isso, o critério que distingue os benefícios tributários propriamente ditos dos benefícios financeiros envolve a demarcação dos respectivos campos materiais. Assim, vale esclarecer que o benefício tributário *stricto sensu* atua antes de o crédito tributário se extinguir, lembrando-se que, em algumas situações, ele impede a formação do crédito tributário. O incentivo financeiro, por sua vez, é aplicado após a extinção da obrigação tributária e, conseqüentemente, após a consolidação da receita respectiva no patrimônio público⁴⁸⁶.

Quanto aos seus objetivos, todavia, ambos correspondem a instrumentos para a intervenção estatal, de modo que a utilização de ambos deve ser feita de forma coordenada⁴⁸⁷. Além disso, sob o ponto de vista financeiro, ambos correspondem a um gasto, o qual, no caso do benefício fiscal propriamente dito, se efetiva sob a forma de renúncia fiscal⁴⁸⁸, de modo que podem ser compreendidos como subvenções⁴⁸⁹.

A diferenciação ora apresentada é de suma relevância científico-jurídica, na medida em que desempenha um papel fundamental na justificação de subvenções, porquanto os parâmetros a serem utilizados para justificação de normas de direito tributário não se

⁴⁸⁴ BORGES, José Souto Maior. A lei de responsabilidade fiscal e sua inaplicabilidade a incentivos financeiros estaduais. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 63, dezembro, 2000, p. 85.

⁴⁸⁵ Cf. ATALIBA, Geraldo. Imposto de Circulação de Mercadorias – Isenção contratual – Direito adquirido – Incentivos fiscais – Princípio da não-cumulatividade. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, n. 101, p. 371-372, jul./set. 1970.

⁴⁸⁶ BORGES, José Souto Maior. A lei de responsabilidade fiscal e sua inaplicabilidade a incentivos financeiros estaduais. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 63, dezembro, 2000, p. 97.

⁴⁸⁷ Cf. HEY, Johanna. *Wirtschaftslenkende Steuervergünstigungen*. In: TIPKE, Klaus *et al.* *Steuerrecht*. 20^a ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2010, p. 920.

⁴⁸⁸ SURREY, Stanley S. *Pathways to tax reform: the concept of tax expenditures*. Cambridge: Harvard University Press, 1973, p. 6-7.

⁴⁸⁹ Essa constatação tem importantes repercussões para a segurança jurídica dos benefícios fiscais, tendo em vista que diversos tratados internacionais disciplinam subsídios, o que, em última instância, pode redundar em restrições à possibilidade de concessão de tais medidas pelos Estados nacionais. Essa questão será objeto do Capítulo 4 do presente trabalho.

confundem com aqueles utilizados para a aferição da legitimidade de normas de direito financeiro⁴⁹⁰. Ademais, tendo em vista que o presente trabalho tem por objeto tão somente os benefícios fiscais propriamente ditos, conclui-se pela relevância metodológica desta diferenciação.

3.2. Finalidades dos Benefícios Fiscais

Todo benefício fiscal proporciona uma vantagem que consiste na redução da carga tributária. Essa redução visa a finalidades específicas, quais sejam, a indução comportamental (*Lenkung*) ou a redistribuição (*Umverteilung*)⁴⁹¹, lembrando-se que ambas correspondem a finalidades extrafiscais. Diante disso, as normas veiculadoras de benefícios fiscais devem ser categorizadas como normas dotadas de finalidades extrafiscais, uma vez que devem, necessariamente, perseguir, prioritariamente, objetivos outros que não a geração de receita para os cofres públicos.

Em linhas gerais, benefícios fiscais que visam ao alcance de finalidades indutoras (*Lenkungszweck*) têm por objetivo induzir seu beneficiário a comportar-se de uma determinada maneira. Benefícios fiscais que busquem finalidades redistributivas (*Umverteilungszweck*), por sua vez, têm por objetivo corrigir uma situação não desejada⁴⁹². Por outro giro, tem-se que a indução tenciona uma mudança de conduta (*Verhaltenänderung*), ao passo que a redistribuição visa uma mudança de situação (*Zustandänderung*)⁴⁹³.

⁴⁹⁰ Cf. HEY, Johanna. Abbau von Direktsubventionen und Steuervergünstigungen: verfassungsrechtliche terra incognita. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 4, p. 302-303, 1998.

⁴⁹¹ JOCHUM, Georg. *Die Steuervergünstigung: Vergünstigungen und vergleichbare Subventionsleistungen im deutschen und europäischen Steuer-, Finanz- und Abgabenrecht*. Berlin: LIT, 2006, p. 74; HEY, Johanna. Wirtschaftslenkende Steuervergünstigungen. In: TIPKE, Klaus *et al.* *Steuerrecht*. 20^a ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2010, p. 919.

⁴⁹² JOCHUM, Georg. *Die Steuervergünstigung: Vergünstigungen und vergleichbare Subventionsleistungen im deutschen und europäischen Steuer-, Finanz- und Abgabenrecht*. Berlin: LIT, 2006, p. 74; HEY, Johanna. Wirtschaftslenkende Steuervergünstigungen. In: TIPKE, Klaus *et al.* *Steuerrecht*. 20^a ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2010, p. 919.

⁴⁹³ JOCHUM, Georg. *Die Steuervergünstigung: Vergünstigungen und vergleichbare Subventionsleistungen im deutschen und europäischen Steuer-, Finanz- und Abgabenrecht*. Berlin: LIT, 2006, p. 81.

3.2.1. Finalidade Indutora

Tendo em vista o exposto acima relativamente aos efeitos relativos à carga tributária (*Belastungswirkungen*), importa anotar que tais efeitos sucedem quando da retirada do valor pecuniário do contribuinte, lembrando-se que, em havendo tal retirada, tais efeitos serão verificados mesmo que o legislador não tenha neles concentrado carga valorativa, o que pode se verificar na situação na qual tal carga axiológica foi concentrada nos chamados “efeitos de estruturação”.

Conforme observado, desde há muito a ciência das finanças já reconheceu que, ao lado dos efeitos relativos à carga tributária (*Belastungswirkung*), cada tributo implica uma multiplicidade de consequências socioeconômicas. É possível, por um lado, que tais efeitos passem despercebidos e, até mesmo, se verifiquem independentemente da finalidade normativa⁴⁹⁴, mas, por outro lado, é também possível que se atribua carga valorativa a determinados “efeitos de estruturação”. Por outro giro, pode-se afirmar que tais efeitos podem ser analisados e, até mesmo, “preparados” – pela ciência das finanças ou pela ciência econômica –, podendo, então, ser vinculados a finalidades concretas⁴⁹⁵.

Não obstante, é possível que, diante do arranjo normativo concreto, das normas decorram “efeitos colaterais” (“*Nebenwirkungen*”) indesejados, os quais não foram previstos ou visados pelo legislador⁴⁹⁶. Assim, os chamados “efeitos de estruturação” (*Gestaltungswirkung*) podem decorrer também de normas de finalidades fiscais. Nessa esteira, importa fazer referência, a título exemplificativo, ao chamado “paradoxo tributário”, o qual descreve situação segundo a qual uma elevação da carga tributária implica um aumento dos investimentos⁴⁹⁷.

⁴⁹⁴ Cf. BODENHEIM, Dieter, G. *Der Zweck der Steuer: verfassungsrechtliche Untersuchung zur dichotomischen Zweckformel fiskalisch-nichtfiskalisch*. Baden-Baden: Nomos, 1979, p. 220.

⁴⁹⁵ Cf. BIRK, Dieter. *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen*. Köln: Dr. Peter Deubner, 1983, p. 71-72; WERNSMANN, Rainer. *Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2005, p. 63-68.

⁴⁹⁶ WERNSMANN, Rainer. *Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2005, p. 63.

⁴⁹⁷ Cf. WERNSMANN, Rainer. *Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2005, p. 64.

É interessante observar, na esteira de Birk⁴⁹⁸, que, diferentemente dos efeitos relativos à carga tributária (*Belastungswirkungen*), os efeitos de estruturação (*Gestaltungswirkung*) não se apresentam como componentes de uma relação jurídica tributária entre o contribuinte e o Estado, uma vez que tais efeitos não são dotados de caráter patrimonial.

Tendo em vista o modo pelo qual os efeitos econômicos decorrentes da tributação se operam, cada tributo influencia o comportamento do indivíduo de algum modo⁴⁹⁹. Assim, vale reiterar, que a mera consciência do contribuinte de que parte de sua renda será tributada enseja reações que podem se expressar por meio da modificação do comportamento econômico de tal contribuinte⁵⁰⁰. Nesse sentido, tem-se que o direito tributário pode fornecer incentivos para a modificação do comportamento em diferentes direções. Wernsmann⁵⁰¹ diferencia três direções na qual os incentivos podem se operar, quais sejam, (i) o indivíduo pode eludir (*Steuervermeidung*), (ii) o indivíduo pode repassar a tributação (*Steuerüberwälzung*) e (iii) o indivíduo pode “compensar” o efeito relativo à carga tributária, modificando sua estrutura negocial, a fim de elevar seu rendimento bruto (*Steuereinhaltung*)⁵⁰². É interessante observar, todavia, que as decisões influenciadas pela tributação podem ser tomadas de modo não consciente⁵⁰³.

Tendo em vista, portanto, que todas as normas tributárias afetam, de algum modo, o comportamento dos agentes econômicos, não faz sentido falar em normas tributárias dotadas de finalidades indutoras tão somente com base nos efeitos normativos que se

⁴⁹⁸ BIRK, Dieter. *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen*. Köln: Dr. Peter Deubner, 1983, p. 74.

⁴⁹⁹ BODENHEIM, Dieter, G. *Der Zweck der Steuer: verfassungsrechtliche Untersuchung zur dichotomischen Zweckformel fiskalisch-nichtfiskalisch*. Baden-Baden: Nomos, 1979, p. 220; WERNSMANN, Rainer. *Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2005, p. 67.

⁵⁰⁰ Isso não quer, todavia, significar que, sozinhas, as condições tributárias são determinantes das decisões dos contribuintes, uma vez que elas se colocam como um dentre mais fatores que contribuem para a tomada de decisão (WERNSMANN, Rainer. *Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2005, p. 65-66). Cf. BIRK, Dieter. *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen*. Köln: Dr. Peter Deubner, 1983, p. 71.

⁵⁰¹ *Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2005, p. 67.

⁵⁰² WERNSMANN, Rainer. *Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2005, p. 67.

⁵⁰³ WERNSMANN, Rainer. *Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2005, p. 67.

traduzem na influência de comportamentos. Assim fosse, praticamente todas as normas tributárias poderiam ser tratadas como normas tributárias de finalidades indutoras⁵⁰⁴.

Nesse diapasão, vale destacar o entendimento de Georg Jochum⁵⁰⁵, para quem a identificação da finalidade indutora de uma norma exige que se diferencie as medidas estatais interventivas de medidas que simplesmente influenciam comportamentos, lembrando que, para que uma norma tributária seja dotada de finalidade indutora interventiva, tal norma deve visar a um comportamento específico do contribuinte – e não à redistribuição⁵⁰⁶. Assim, na hipótese de incidência da norma, deve haver a descrição de uma atividade do contribuinte como requisito à obtenção da vantagem tributária concedida⁵⁰⁷.

Reitera-se, entretanto, que dado o escopo do presente trabalho, não se verifica aqui a oportunidade para se adentrar a hermenêutica. Não obstante, vale fazer referência a alguns critérios apontados por Jochum⁵⁰⁸ para a identificação da finalidade indutora. O autor anota que, para se identificar a finalidade normativa, faz-se necessária a realização de uma análise conjunta das características objetivas e subjetivas da norma sob análise, tomando-se como ponto de partida a função desempenhada pela referida norma, bem como o eventual caráter de exceção da vantagem por ela concedida, uma vez que este consiste um importante índice de que se está diante de medida interventiva⁵⁰⁹. Essa análise, todavia, normalmente é insuficiente, de modo que, por vezes, faz-se necessário analisar circunstâncias pré-jurídicas⁵¹⁰ e, até mesmo, não jurídicas. Aqui, vale fazer referência aos

⁵⁰⁴ WERNSMANN, Rainer. *Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2005, p. 67.

⁵⁰⁵ *Die Steuervergünstigung: Vergünstigungen und vergleichbare Subventionsleistungen im deutschen und europäischen Steuer-, Finanz- und Abgabenrecht*. Berlin: LIT, 2006, p. 79.

⁵⁰⁶ JOCHUM, Georg. *Die Steuervergünstigung: Vergünstigungen und vergleichbare Subventionsleistungen im deutschen und europäischen Steuer-, Finanz- und Abgabenrecht*. Berlin: LIT, 2006, p. 79.

⁵⁰⁷ JOCHUM, Georg. *Die Steuervergünstigung: Vergünstigungen und vergleichbare Subventionsleistungen im deutschen und europäischen Steuer-, Finanz- und Abgabenrecht*. Berlin: LIT, 2006, p. 79.

⁵⁰⁸ *Die Steuervergünstigung: Vergünstigungen und vergleichbare Subventionsleistungen im deutschen und europäischen Steuer-, Finanz- und Abgabenrecht*. Berlin: LIT, 2006, p. 79-80.

⁵⁰⁹ JOCHUM, Georg. *Die Steuervergünstigung: Vergünstigungen und vergleichbare Subventionsleistungen im deutschen und europäischen Steuer-, Finanz- und Abgabenrecht*. Berlin: LIT, 2006, p. 79-80.

⁵¹⁰ Neste ponto, vale salientar que parte relevante da doutrina vincula a identificação da finalidade indutora necessária à caracterização de benefícios fiscais a uma finalidade perseguida conscientemente pelo legislador (NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 2004, p. 637; WERNSMANN, Rainer. *Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2005, p. 63). Vale registrar, entretanto, a posição de Jochum, para quem a intervenção como característica definidora de benefícios fiscais exige uma decisão consciente do legislador no sentido de se perseguir uma finalidade extrafiscal. Só se poderá, todavia, falar em uma decisão consciente do legislador, caso tal finalidade tenha restado clara por meio da motivação ou por outro meio. Assim, pode-se afirmar que, caso

materiais preparatórios. Finalmente, as consequências de uma norma para os eventos econômicos também devem ser consideradas, de modo que quanto mais específicas essas consequências, mais clara é a intervenção⁵¹¹. Logo, a identificação da finalidade primeira de uma norma só é passível de alcance por meio da interpretação normativa⁵¹².

Em suma, importa evidenciar, aqui, que as normas tributárias dotadas de finalidades indutoras são tão somente aquelas que têm por finalidade a influência comportamental, lembrando-se que os efeitos sociais ou econômicos decorrentes das normas de finalidade fiscal são meramente consequências, uma vez que não correspondem à finalidade primeira de tais normas⁵¹³.

3.2.2. Finalidade Redistributiva

Se, por um lado, a finalidade indutora visa ao estímulo de uma conduta, por outro lado, ao se falar na finalidade redistributiva, está-se fazendo referência à correção de uma situação patrimonial desfavorável identificada⁵¹⁴. Assim, por meio da redistribuição, visa-se à correção de situações econômicas, políticas ou sociais indesejáveis. Nessa esteira, deve-se esclarecer que redistribuição corresponde a uma segunda distribuição, levada a cabo pelo Estado, a qual pressupõe que tenha havido uma primeira distribuição –

não seja possível se aferir tal decisão consciente, não será possível falar em intervenção e, consequentemente, não se estará diante de benefícios fiscais (JOCHUM, Georg. *Die Steuervergünstigung: Vergünstigungen und vergleichbare Subventionsleistungen im deutschen und europäischen Steuer-, Finanz- und Abgabenrecht*. Berlin: LIT, 2006, p. 139). Como se observa, essa questão está estritamente relacionada ao debate relativo à busca da finalidade a partir da vontade do legislador histórico ou a partir do que está objetivado na norma. A esse respeito cf. LARENZ, Karl. *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*. 6ª ed. Berlin: Springer, 1991, p. 328 e ss.

⁵¹¹ JOCHUM, Georg. *Die Steuervergünstigung: Vergünstigungen und vergleichbare Subventionsleistungen im deutschen und europäischen Steuer-, Finanz- und Abgabenrecht*. Berlin: LIT, 2006, p. 79-80.

⁵¹² Cf. BODENHEIM, Dieter, G. *Der Zweck der Steuer: verfassungsrechtliche Untersuchung zur dichotomischen Zweckformel fiskalisch-nichtfiskalisch*. Baden-Baden: Nomos, 1979, p. 21-22; SCHMIDT, Dora. *Nichtfiskalische Zwecke der Besteuerung: ein Beitrag zur Steuertheorie und Steuerpolitik*. Tübingen: Mohr, 1926, p. 10; HÖHN, Ernst. Zweck(e) des Steuerrechts und Auslegung. In: LANG, Joachim. *Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion: Festschrift für Klaus Tipke zum 70. Geburtstag*. Köln: Dr. Ott Schmidt: 1995, p. 213-236.

⁵¹³ WERNSMANN, Rainer. *Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2005, p. 67-68.

⁵¹⁴ JOCHUM, Georg. *Die Steuervergünstigung: Vergünstigungen und vergleichbare Subventionsleistungen im deutschen und europäischen Steuer-, Finanz- und Abgabenrecht*. Berlin: LIT, 2006, p. 80-81; LANG, Joachim. Rechtsstaatliche Ordnung des Steuerrechts. In: TIPKE, Klaus *et al.* *Steuerrecht*. 20ª ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2010, p. 80-83.

decorrente das forças de mercado⁵¹⁵. A finalidade redistributiva visa, portanto, à transferência de rendimentos daqueles que os obtiveram pelas vias do mercado para os beneficiários da ação estatal⁵¹⁶.

Não é, todavia, uma tarefa fácil a identificação da finalidade redistributiva em normas tributárias, uma vez que, fundamentalmente, toda carga tributária tem efeito redistributivo, tendo em vista o fato de os cidadãos se beneficiarem dos bens públicos em diferentes medidas⁵¹⁷. Para tanto, na concepção de Jochum⁵¹⁸, assume novamente relevância diferença fundamental entre a intervenção e a mera influência de comportamentos, lembrando que uma marca comum da finalidade dos benefícios fiscais é a intervenção⁵¹⁹. Nesse sentido, retoma-se, aqui, as considerações feitas acima

⁵¹⁵ Cf. CATARINO, João Ricardo. *Redistribuição tributária: Estado social e escolha individual*. Coimbra: Almedina, 2008, p. 49-50.

⁵¹⁶ “Redistribuir (do latim, *re+distribuir*) é, do ponto de vista da etimologia da palavra, distribuir (de novo) o que já foi objecto de uma (prévia) distribuição. Esta resulta, por regra e num primeiro momento, da acção dos sujeitos no processo de mercado que valoriza as acções, competências e conhecimentos individuais de forma diferenciada. A redistribuição dos rendimentos é, assim, uma segunda distribuição a título diferente. Não resultando já do jogo aberto do processo de mercado, esta segunda distribuição tem que ser levada a cabo através de transferências daqueles que obtenham tais rendimentos para os que se considerem dever ser, segundo critérios estabelecidos, os seus beneficiários.

É aqui que entra a acção pública. É o Estado que, fazendo uso dos seus poderes de império (*jus imperii*), realiza essa redistribuição. Para o efeito socorre-se dos instrumentos da ciência das finanças públicas que são um expressivo meio, senão mesmo o principal, para a efectivação da redistribuição coactiva. Exigindo aos contribuintes parcelas diferentes dos seus rendimentos, quer correntes quer entesourados ou investidos, através de impostos que respectivamente os tributam, o Estado produz bem públicos que fornece de forma ‘gratuita’ ou a preço inferior ao seu custo e atribui subsídios. Sucede assim que o rendimento de uns é objecto de transferência para os que beneficiam ou usam esses bens ou valores financeiros” (CATARINO, João Ricardo. *Redistribuição tributária: Estado social e escolha individual*. Coimbra: Almedina, 2008, p. 50).

⁵¹⁷ JOCHUM, Georg. *Die Steuervergünstigung: Vergünstigungen und vergleichbare Subventionsleistungen im deutschen und europäischen Steuer-, Finanz- und Abgabenrecht*. Berlin: LIT, 2006, p. 80-81. Nesse sentido são as considerações de João Ricardo Catarino: “No rigor dos factos não pode esquecer-se que todos os indivíduos são, no meio social, a um só tempo utilizadores desses bens públicos (ou semi-públicos), ainda que em diferenciado grau. Mas só alguns deles serão destinatários dos subsídios. Ou seja, no seu conjunto, perdem de um lado e ganham de outro. Se, no caso de alguém, o rendimento que perde for compensado com o que obtém na qualidade de utente ou beneficiário, pode afirmar-se que o seu rendimento se mantém como se acção pública de redistribuir não tivesse existido. De modo que só se pode falar em redistribuição, grosso modo, se o rendimento que alguém perde em resultado dessa acção pública corresponde ao que outrem ganha como beneficiário dessa actuação do Estado” (CATARINO, João Ricardo. *Redistribuição tributária: Estado social e escolha individual*. Coimbra: Almedina, 2008, p. 50). Cf. JACHMANN, Monika. *Leistungsfähigkeitsprinzip und Umverteilung. Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 4, 1998, p. 294.

⁵¹⁸ *Die Steuervergünstigung: Vergünstigungen und vergleichbare Subventionsleistungen im deutschen und europäischen Steuer-, Finanz- und Abgabenrecht*. Berlin: LIT, 2006, p. 82.

⁵¹⁹ Novamente, fazem-se oportunas as considerações de João Ricardo Catarino: “Nas transferências de rendimentos nem sempre sucede que o Estado vise directamente a redistribuição, mas ela também pode constituir um fim em si mesmo. Redistribui quando organiza as forças armadas, por exemplo, mas a redistribuição não é aqui um fim em si mesmo. Por outro lado, ela surge como um fim da acção pública quando o Estado concede subsídios ou estabelece taxas de imposto progressivas. A redistribuição assume aqui a natureza de acto e valor de redistribuir – é um valor ou bem público, um fim autónomo da acção do Estado. É o que se designa de *política financeira de redistribuição*” (CATARINO, João Ricardo. *Redistribuição tributária: Estado social e escolha individual*. Coimbra: Almedina, 2008, p. 51).

relativamente à diferenciação entre a finalidade interventiva indutora da mera influência de comportamentos⁵²⁰.

Em suma, tem-se que a finalidade redistributiva está presente quando o Estado concede uma determinada vantagem tributária a fim se promover a redistribuição de renda, para modificar uma situação indesejada, de natureza econômica, política ou social⁵²¹. Assim, a finalidade de indução se diferencia da de redistribuição, acima de tudo, pela hipótese de incidência, de modo que, no caso de benefícios fiscais indutores (*lenkender Steuervergünstigungen*), a vantagem tributária a ser concedida está atrelada a um comportamento do contribuinte; no caso de benefícios fiscais redistributivos (*umverteilender Steuervergünstigungen*), a vantagem está atrelada a uma determinada situação do contribuinte. Em ambos os casos, todavia, está-se diante de uma intervenção estatal, de modo que, no caso dos benefícios indutores, o Estado objetiva que o beneficiário se comporte de uma determinada maneira, ao passo que, no caso dos benefícios redistributivos, o Estado tem por objetivo a correção de uma situação indesejada⁵²².

3.2.3. Esclarecimento Terminológico

No Brasil, é corrente o emprego indistinto da expressão “benefícios fiscais” ou “incentivos fiscais”⁵²³. Em atenção ao rigor requerido pela Ciência do Direito, tais expressões, não podem, todavia, ser utilizadas como sinônimas.

⁵²⁰ Cf. SCHADEN, Michael. *Die Steuervergünstigung als staatliche Leistung*: Finanzverfassung und Gleichheitssatz. Sinzheim: Pro Universitate, 1998, p. 37-38.

⁵²¹ JOCHUM, Georg. *Die Steuervergünstigung*: Vergünstigungen und vergleichbare Subventionsleistungen im deutschen und europäischen Steuer-, Finanz- und Abgabenrecht. Berlin: LIT, 2006, p. 83.

⁵²² JOCHUM, Georg. *Die Steuervergünstigung*: Vergünstigungen und vergleichbare Subventionsleistungen im deutschen und europäischen Steuer-, Finanz- und Abgabenrecht. Berlin: LIT, 2006, p. 81-82; HEY, Johanna. Wirtschaftlenkende Steuervergünstigungen. In: TIPKE, Klaus *et al.* *Steuerrecht*. 20ª ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2010, p. 919.

⁵²³ Nesse sentido: “No caso dos incentivos fiscais, sobrevivem esses, aqui e internacionalmente, sob o uso de terminologia bastante semelhante, como, por exemplo, ‘benefícios fiscais’, que podem *a priori* ser teleologicamente tomados por igual. De se observar que o próprio legislador constituicional (CF, art. 150, § 6º), complementar, ordinário e regulamentar, ainda que às vezes sem a mesma precisão, lançou em texto escrito essas mesmas figuras – benefício, subsídio, diferimento, incentivo – sem entretanto hierarquizá-las ou defini-las todas, o que não nos parece um equívoco definitivo, seja no plano dogmático como empecilho à análise da natureza jurídica da figura desonerativa” (CATÃO, Marcos André Vinhas. *Regime jurídico dos incentivos fiscais*. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 12-13).

A expressão “incentivo” relaciona-se a “estímulo”, “encorajamento”⁵²⁴. Percebe-se, portanto, que só há que se falar em incentivo fiscal caso se esteja diante de um estímulo. Logo, faz-se necessária que a medida fiscal tenha finalidade indutora para que se possa falar em “incentivo”. Ocorre, todavia, que, conforme demonstrado, a finalidade indutora não é a única da qual podem ser dotadas normas veiculadoras de benefícios fiscais, de maneira que não se pode tratar todas as medidas aqui analisadas como “incentivos fiscais”. Por outro giro, importa reiterar que a finalidade extrafiscal não compreende apenas a finalidade indutora, porquanto abarca também a redistributiva.

Nuno de Sá Gomes propõe a utilização da expressão “benefícios fiscais em sentido lato” para fazer referência aos benefícios fiscais em sentido estrito e aos incentivos fiscais⁵²⁵. O autor português, todavia, estabelece a distinção entre as medidas mencionadas a partir da função por elas desempenhadas, a saber:

- “a) No primeiro caso, tutelar interesses públicos, em termos *estáticos* mediante *benefícios fiscais* relativos a situações já consumadas, por superiores razões políticas, (de defesa diplomáticas etc.) sociais, religiosas, culturais, etc.
- b) No segundo caso, tutelar, em termos *dinâmicos*, mediante *incentivos* ou *estímulos*, a actividade dos sujeitos a que essas medidas se dirigem e que se pretende incitar ou fomentar. *Trata-se, neste caso, do que a doutrina designa, por vezes, de medidas de fomento fiscal*, que têm a natureza de *incentivos específicos*, espécie do gênero *incentivos económicos*, que abrange também os *incentivos financeiros*, os *auxílios técnicos*, etc”⁵²⁶.

A função dinâmica, referida por Nuno de Sá Gomes, está estreitamente relacionada à indução. Ora se a finalidade das medidas indutoras é justamente a indução de

Essa confusão terminológica também é verificada alhures: “E a indenificação é desde logo, aparente ao nível da própria *terminologia* empregada, em Portugal e no estrangeiro, quer pela *doutrina* jurídica, quer pela *económico-financeira*, e até, pela própria *lei*. Na verdade, a realidade que constitui objecto deste estudo, é promiscuamente designada por *benefícios fiscais*, *incentivos ou estímulos fiscais*, *desagravamentos fiscais*, *exclusões tributárias*, *situações de não tributação ou de não sujeição tributária*, *imunidades fiscais e*, *privilégios*, *vantagens*, *favores ou liberalidades fiscais*, *gastos*, *despesas ou subvenções fiscais*, etc., tudo em termos particularmente inseguros, empregando a doutrina critérios *jurídicos*, quando faz análise *económica* e critérios *económicos* quando faz análise *jurídica*, de modo que os conceitos não coincidem, de autor para autor, e de sistema fiscal para sistema fiscal, pelo que, realidades distintas são abrangidas pela mesma terminologia e designações diferentes são empregadas para referir situações essencialmente equivalentes” (GOMES, Nuno de Sá. *Teoria geral dos benefícios fiscais*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1991, p. 10).

⁵²⁴ “**incentivo** *adj.s.m* (...) que ou aquilo que incende, estimula, incita encoraja, <discurso i.> <falta-lhe i. para a luta> (...) ETIM lat.tar. (...) incitamento, estímulo, aguilhão”. (HOUAISS, Antônio; VILLAR, Mauro de Salles. *Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa*. Rio de Janeiro: Objetiva: 2001, p. 1592).

⁵²⁵ GOMES, Nuno de Sá. *Teoria geral dos benefícios fiscais*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1991, p. 37.

⁵²⁶ GOMES, Nuno de Sá. *Teoria geral dos benefícios fiscais*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1991, p. 35.

comportamentos, pode-se, por outro giro verbal, afirmar que tais medidas se dirigem à atividade do contribuinte, uma vez que, por meio dessa atividade, almeja-se atingir determinada finalidade extrafiscal, que, por sua vez, deve relacionar-se a motivos constitucionais.

Todavia, a aferição da função pressupõe a apuração dos efeitos normativos. Entretanto, uma vez demonstrada acima a insuficiência dos efeitos normativos no tocante à justificação de normas tributárias – mormente quando os efeitos de carga de tais normas não observam o parâmetro constitucional para a distribuição da carga tributária⁵²⁷, como se verifica no caso de benefícios fiscais⁵²⁸ –, tem-se que estes não permitem a delimitação do campo material de benefícios fiscais. Frisa-se, portanto, que a finalidade – e não o efeito – é elemento essencial para a definição de benefício fiscal. Assim, definir-se-á, aqui, “incentivos fiscais” como benefícios fiscais de finalidade indutora^{529 e 530}.

De outra banda, tem-se que normas veiculadoras de benefícios de finalidade redistributiva visam justamente a favorecer contribuintes que se encontram em situações passíveis de tutela, por consubstanciarem interesses públicos. Portanto, tendo em vista que a concessão de benefícios dotados de finalidades redistributivas atrela-se a “situações”, não há que se falar em “estímulos”. Está-se, portanto, diante de medidas “estáticas”. Todavia, reiterando-se a insuficiência dos efeitos para a caracterização de benefícios fiscais, pode-

⁵²⁷ Cf. BIRK, Dieter. *Steuerrecht I: allgemeines Steurrecht*. 2ª ed. München: Beck, 1994, p. 19.

⁵²⁸ Essa observação será esclarecida abaixo.

⁵²⁹ Na mesma linha de raciocínio aqui desenvolvida é a diferenciação entre benefícios e incentivos fiscais defendida por Pedro Manuel Herrera Molina:

“Por tanto, beneficios fiscales e incentivos no son sino peculiares categorias de exenciones consideradas bajo determinados aspectos. El *beneficio fiscal* es aquella exención fundada en principios ajenos a la capacidad contributiva: con él se busca otorgar una ventaja económica (pensemos en las deducciones y bonificaciones de la cuota por rendimientos obtenidos en Ceuta y Melilla). Quedan fuera de este grupo las *exenciones técnicas* (exclusiones tributarias en la terminología italiana).

Incentivos tributarios, son aquellas exenciones configuradas de tal modo que estimulan la realización de determinada conducta. Es el caso, por ejemplo, de la deducción por creación de empleo (artículo 26 de la ley 61/1978). Constituyen un tipo peculiar de beneficios fiscales” (HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *La exencion tributaria*. Madrid: Colex, 1990, p. 56-57).

⁵³⁰ Não obstante, vale fazer referência à lição de Nuno de Sá Gomes: “É que um *incentivo* à actividade dos *destinatários* há-de traduzir-se numa relação de *causa e efeito* entre as *vantagens* auferidas e as *iniciativas* estimuladas, e, portanto, há-de ser um “*ante*”-*causal* do comportamento legalmente desejado e esperado, a adoptar pelos destinatários da medida fiscal instituída, que é asism o “*post*” correspondente, que, tutelando embora os interesses públicos, se dirige *aos interesses pessoais, egoístas* de cada agente” (GOMES, Nuno de Sá. *Teoria geral dos benefícios fiscais*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1991, p. 36).

se, analogamente, afirmar que “benefícios fiscais em sentido estrito” consistem em benefícios fiscais de finalidade redistributiva⁵³¹.

Ante essas considerações, à semelhança de Nuno de Sá Gomes, utiliza-se, neste trabalho, a expressão “benefícios fiscais” (em sentido lato) para fazer referência ao gênero⁵³² que compreende tanto os “incentivos fiscais” quanto os “benefícios fiscais em sentido estrito”.

É importante anotar, todavia, que a distinção prática de benefícios fiscais em sentido estrito e incentivos fiscais é extremamente complexa e não ostenta muito sentido prático. Afinal, ainda que se tenha se estabelecido uma “vinculação” entre finalidade indutora e função dinâmica e entre finalidade redistributiva e função estática, é preciso enfatizar que a verificação da função pressupõe a aferição dos efeitos normativos, os quais não necessariamente se correlacionam à finalidade da norma. Logo, nada impede que normas editadas com finalidades prioritariamente redistributivas provoquem efeitos indutores, ou efeitos indutores e redistributivos. Da mesma forma, é plenamente admissível que normas dotadas de finalidades indutoras provoquem efeitos redistributivos, ou efeitos redistributivos e indutores. Pode pensar, ainda, em normas que busquem ambas as finalidades mencionadas, mas que provoquem apenas um dos efeitos.

Além disso, importa fazer referência à situação em que determinada norma busca tanto a finalidade redistributiva quanto a indutora, e realizará a primeira em face de alguns contribuintes e a segunda em face de outros. Nessa situação, pode-se afirmar que se está diante de um benefício fiscal em sentido estrito e, concomitantemente, de um incentivo fiscal⁵³³.

⁵³¹ De qualquer modo, importa trazer à baila o seguinte trecho: “E, por sua vez, um *benefício fiscal* [em sentido estrito], tout court, há-de ser independente de qualquer comportamento *posterior* dos destinatários, dirigindo-se a situações já consumadas” (GOMES, Nuno de Sá. *Teoria geral dos benefícios fiscais*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1991, p. 36).

⁵³² Cf. LANG, Joachim. *Systematisierung der Steuervergünstigungen: ein Beitrag zur Lehre von Steuertatbestand*. Berlin: Duncker und Humblot, 1974, p. 26.

⁵³³ “Reconhece-se, porém, que nem sempre é fácil determinar quando estamos perante um *benefício fiscal* (estático) ou um *incentivo fiscal* (dinâmico), pois, dirigindo-se as leis fiscais para o futuro, e havendo, em ambos os casos, *vantagens fiscais*, as próprias situações encaradas *estaticamente*, isto é, sem consideração pelo comportamento *posterior* do destinatário, são, ainda aí, *indirectamente estimulantes*. Assim, por exemplo, os variados benefícios fiscais de que gozam, *estaticamente*, as *pessoas colectivas*, (v.g. *pessoas colectivas de utilidade pública e utilidade administrativa, instituições particulares de solidariedade social, instituições religiosas, cooperativas, associações patronais e sindicais, operadores monetários e financeiros, etc.*), se é certo que são instituídas tendo em atenção a natureza e função das beneficiadas, supostamente de

Assim, ante a complexidade para se proceder a essa distinção e a sua pouca utilidade prática, entende-se preferível utilizar a expressão “benefícios fiscais”, caso não se esteja diante de uma “entidade pura” e como tal comprovada. Não obstante, importa salientar que diversas considerações a serem levadas a cabo ao longo do presente trabalho aplicar-se-ão apenas a um ou a outro tipo de benefício – incentivo ou benefício fiscal propriamente dito. Tais circunstâncias serão, entretanto, devidamente destacadas.

3.3. Concessão de Vantagem

3.3.1. Excepcionalidade da Vantagem

Outro elemento essencial para a caracterização do benefício fiscal é a concessão de uma vantagem de natureza tributária ao seu beneficiário.

Nesse sentido, a vantagem relacionada ao benefício fiscal consiste em uma menor tributação que aquela à qual seu beneficiário estaria sujeito em situação comparável, caso não lhe houvesse sido concedido o incentivo fiscal⁵³⁴. Segundo Nuno de Sá Gomes⁵³⁵, ainda que benefícios fiscais abranjam situações de natureza e alcance normativos muito distintos, eles se referem, necessariamente, a exceções à “tributação-regra”. Nesse sentido, salienta que “os *benefícios fiscais* hão-de articular-se, orgânica e sistematicamente, com a própria tributação-regra, em termos qualitativos, enquanto *exceções ao modelo da mesma tributação-regra*”⁵³⁶. Também Heleno Taveira Torres compartilha dessa posição, entendendo que “benefícios fiscais podem assumir diferentes modalidades, todavia,

interesse público, nada se lhes exigindo em concreto, no desempenho futuro das suas actividades, são, ipso facto, inegavelmente, estimulantes da *constituição futura* destas associações, fundações e sociedades, e, nessa medida, são um *estímulo indirecto* ao seu aparecimento futuro. Sendo assim, trata-se de medidas que são, pois, *benefícios*, para as entidades existentes no momento da entrada em vigor da lei desagravadora, e *estímulos*, para as instituições e entidades futuras (GOMES, Nuno de Sá. *Teoria geral dos benefícios fiscais*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1991, p. 36-37).

⁵³⁴ JOCHUM, Georg. *Die Steuervergünstigung: Vergünstigungen und vergleichbare Subventionsleistungen im deutschen und europäischen Steuer-, Finanz- und Abgabenrecht*. Berlin: LIT, 2006, p. 59.

⁵³⁵ *Teoria geral dos benefícios fiscais*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1991, p. 11.

⁵³⁶ GOMES, Nuno de Sá. *Teoria geral dos benefícios fiscais*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1991, p. 11.

sempre correspondem a uma vantagem excepcional; são exceções à regra de tributação e exercem papel extrafiscal; são despesas fiscais que implicam renúncia à arrecadação para intervenção no domínio económico e visam a concretizar objetivos públicos”⁵³⁷.

Em princípio, afirmar o carácter excepcional dos benefícios fiscais é fazer observação clara e óbvia. Não obstante, há certos problemas conceituais por trás dessa aferição, os quais devem ser esclarecidos.

Assim, para se constatar se se está diante de benefício fiscal, importa verificar se a economia tributária relacionada a um determinado benefício fiscal consiste em uma regra ou em uma exceção. Por outro giro, deve-se indagar o que exatamente é uma vantagem (*Vorteil*) e o que é “um regramento vantajoso” (*vorteilhafte Regelung*), segundo nomenclatura adotada por Jochum⁵³⁸. Ademais, importa verificar se todas as normas tributárias veiculadoras de uma vantagem para o contribuinte correspondem a benefícios fiscais⁵³⁹.

Nesse sentido, é importante anotar que a norma tributária pode veicular a previsão de uma determinada economia tributária, sem que, todavia, veicule um benefício fiscal, uma vez que se pode estar tão somente diante de uma norma “tributária vantajosa”⁵⁴⁰. Nesses casos, Nuno de Sá Gomes⁵⁴¹ faz referência a “desagravamentos-regra” ou “desagravamentos de carácter estrutural”, em oposição aos benefícios fiscais, que correspondem a “desagravamentos excepcionais”. O autor esclarece que aqueles são ínsitos ao próprio modelo do sistema de tributação-regra, ao passo que estes correspondem a medidas derogatórias do sistema fiscal-regra⁵⁴².

⁵³⁷ TORRES, Heleno Taveira. Desenvolvimento, meio ambiente e extrafiscalidade no Brasil. In: PIRES, Manuel. *Extrafiscalidade*. Lisboa: Universidade Lusíada: 2011, p. 96.

⁵³⁸ *Die Steuervergünstigung: Vergünstigungen und vergleichbare Subventionsleistungen im deutschen und europäischen Steuer-, Finanz- und Abgabenrecht*. Berlin: LIT, 2006, p. 62.

⁵³⁹ JOCHUM, Georg. *Die Steuervergünstigung: Vergünstigungen und vergleichbare Subventionsleistungen im deutschen und europäischen Steuer-, Finanz- und Abgabenrecht*. Berlin: LIT, 2006, p. 59.

⁵⁴⁰ JOCHUM, Georg. *Die Steuervergünstigung: Vergünstigungen und vergleichbare Subventionsleistungen im deutschen und europäischen Steuer-, Finanz- und Abgabenrecht*. Berlin: LIT, 2006, p. 62.

⁵⁴¹ *Teoria geral dos benefícios fiscais*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1991, p. 12.

⁵⁴² É interessante observar, com Nuno de Sá Gomes, que é justamente o carácter excepcional dos benefícios fiscais que faz com estes, quando analisados sob a ótica financeira, correspondam a despesas tributárias: “É que, cada vez mais, se tem consciência de que os benefícios fiscais, enquanto medidas, derogatórias, em maior ou menor medida, do sistema de tributação-regra, traduzem-se em despesas fiscais equivalentes às despesas directas dos entes públicos e que, enquanto tais, equivalem, até certo ponto, a subvenções ou subsídios fiscais pecuniários atribuídos aos contribuintes beneficiados, o que não sucede com os desagravamentos estruturais que, implicando também perdas de receita fiscal, são inerentes ao próprio

Diante disso, para que a vantagem veiculada por uma norma tributária corresponda a um benefício tributário, é necessário que uma determinada pessoa ou grupo de pessoas seja beneficiário de tal vantagem, diferentemente de pessoa ou grupo de pessoas comparáveis. Ou seja, a norma tributária prefere, em princípio, uma pessoa ou grupo de pessoas a outros comparáveis. Nota-se, portanto um tratamento desigual entre pessoas comparáveis. Assim, como salienta Jochum⁵⁴³ as normas tributárias vantajosas diferenciam-se dos benefícios fiscais, na medida em que aquelas correspondem à regra e estes à exceção. Afinal, segundo o autor, as normas tributárias vantajosas concedem o mesmo tratamento a situações iguais relativamente a um determinado critério de comparação. Portanto, diferentemente dos benefícios fiscais, as “normas tributárias vantajosas” não criam tratamentos diferenciados.

A questão que aqui se coloca refere-se a qual parâmetro de comparação deve ser adotado, a partir do qual será possível realizar o juízo de igualdade. Questiona-se, portanto em face de que referencial deve-se aferir se o que se verifica é um tratamento igual ou desigual, tendo em vista tal critério comparativo. Ou, por outro giro, deve-se questionar qual o critério deve ser adotado, a partir do qual será possível aferir regra e exceção.

As regras básicas relativas à incidência de um determinado tributo – em especial relativamente aos critérios material e quantitativo – decorrem da decisão fundamental sobre a carga tributária (*grundlegende Belastungsentscheidung*) para determinada espécie de tributo⁵⁴⁴. Por meio da definição dos elementos da regra-matriz de incidência tributária, o legislador toma uma decisão acerca da carga tributária a ser imposta, de modo que se deve utilizar tal decisão como parâmetro para a determinação do que consiste em tratamento igual ou desigual⁵⁴⁵. Assim, dada uma determinada norma tributária, deve-se

(GOMES, Nuno de Sá. *Teoria geral dos benefícios fiscais*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1991, p. 12-13). Cf. SURREY, Stanley S. *Pathways to tax reform: the concept of tax expenditures*. Cambridge: Harvard University Press, 1973, p. 6-7.

⁵⁴³ JOCHUM, Georg. *Die Steuervergünstigung: Vergünstigungen und vergleichbare Subventionsleistungen im deutschen und europäischen Steuer-, Finanz- und Abgabenrecht*. Berlin: LIT, 2006, p. 62-63.

⁵⁴⁴ JOCHUM, Georg. *Die Steuervergünstigung: Vergünstigungen und vergleichbare Subventionsleistungen im deutschen und europäischen Steuer-, Finanz- und Abgabenrecht*. Berlin: LIT, 2006, p. 122-123.

⁵⁴⁵ Cf. JOCHUM, Georg. *Die Steuervergünstigung: Vergünstigungen und vergleichbare Subventionsleistungen im deutschen und europäischen Steuer-, Finanz- und Abgabenrecht*. Berlin: LIT, 2006, p. 108.

aferir se tal norma corresponde ou não a uma expressão das decisões sistemáticas fundamentais do legislador acerca da tributação⁵⁴⁶.

Nota-se, portanto, que a aferição do que constitui regra e exceção não se relaciona à quantidade de pessoas sujeitas a determinada medida. Assim, como anota Tipke, “um benefício não perde o seu caráter pelo fato de que uma maioria o recebe”⁵⁴⁷ (tradução livre).

Em se identificando tratamento igual ou desigual em face das decisões sistemáticas fundamentais do legislador acerca da tributação, deve-se investigar se tais tratamentos são constitucionalmente admissíveis⁵⁴⁸. Assim, por um lado, em se identificando tratamento igual, deve-se verificar se não se está diante de situação para a qual há uma determinação constitucional de diferenciação; por outro lado, em havendo tratamento desigual, deve-se aferir se, para tal caso, não há uma proibição constitucional de diferenciação⁵⁴⁹. Ademais, em se verificando tratamento desigual e ausência de vedação constitucional à discriminação, deve-se, ainda, identificar se a diferenciação estabelecida é permitida, ou seja, se há motivos materiais que a justifiquem⁵⁵⁰.

Ocorre, todavia, que, de plano, é possível afirmar que a capacidade contributiva corresponde a princípio fundamental da tributação no ordenamento jurídico brasileiro⁵⁵¹. Desse modo, no âmbito do sistema tributário nacional, as decisões fundamentais do legislador acerca da carga tributária, as quais delinearão a regra-matriz de incidência dos

⁵⁴⁶ Cf. JOCHUM, Georg. *Die Steuervergünstigung: Vergünstigungen und vergleichbare Subventionsleistungen im deutschen und europäischen Steuer-, Finanz- und Abgabenrecht*. Berlin: LIT, 2006, p. 108.

⁵⁴⁷ No original: “Eine Vergünstigung verliert ihren Charakter nicht dadurch, daß eine Majorität sie erhält”. (Cf. TIPKE, Klaus. Über Steuervergünstigungen: abbau-theoretische Überlegung. *Finanz-Rundschau für Einkommensteuer und Körperschaftsteuer*, Köln, n. 7, p. 188, 1989.

⁵⁴⁸ JOCHUM, Georg. *Die Steuervergünstigung: Vergünstigungen und vergleichbare Subventionsleistungen im deutschen und europäischen Steuer-, Finanz- und Abgabenrecht*. Berlin: LIT, 2006, p. 108. Essa questão será exaustivamente analisada no Capítulo 3.

⁵⁴⁹ JOCHUM, Georg. *Die Steuervergünstigung: Vergünstigungen und vergleichbare Subventionsleistungen im deutschen und europäischen Steuer-, Finanz- und Abgabenrecht*. Berlin: LIT, 2006, p. 108.

⁵⁵⁰ Cf. FERRAZ, Roberto. Igualdade na tributação: qual o critério que legitima discriminações em matéria fiscal? In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 447-523; JOCHUM, Georg. *Die Steuervergünstigung: Vergünstigungen und vergleichbare Subventionsleistungen im deutschen und europäischen Steuer-, Finanz- und Abgabenrecht*. Berlin: LIT, 2006, p. 108.

⁵⁵¹ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 329-335; TÔRRES, Heleno Taveira et al. Sistema tributário e direitos fundamentais no constitucionalismo comparado. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Sistema tributário, legalidade e direito comparado: entre Roma e substância*. Belo Horizonte: Fórum, 2010, p. 47-51.

diversos tributos, devem ser orientadas pelo princípio da capacidade contributiva⁵⁵². Assim, como restará demonstrado no Capítulo 3 deste trabalho, a capacidade contributiva corresponde ao parâmetro fundamental de igualdade tributária no ordenamento jurídico brasileiro.

Assim, o que se chamou, acima, de tributação-regra, deve, necessariamente, observar a igualdade a partir da capacidade contributiva, tendo em vista o fato de a capacidade contributiva ser justamente a parâmetro fundamental para estabelecimento do tratamento tributário e, conseqüentemente, para a repartição da carga tributária⁵⁵³. Ou seja, no sistema tributário constitucional brasileiro, a regra-matriz de incidência tributária deve ser desenhada com observância da igualdade a partir da capacidade contributiva. Com isso, um afastamento da “tributação-regra” pressupõe um afastamento da capacidade contributiva como referencial em face do qual deve-se realizar o juízo de igualdade tributária.

Tal conclusão pode ser estendida a qualquer ordenamento jurídico, cujo critério fundamental de distribuição da carga tributária seja a capacidade contributiva, ainda que de modo não expresso, como ocorre no ordenamento jurídico alemão⁵⁵⁴. Desse modo, deve-se verificar se determinada norma corresponde a uma expressão ou a um desvio da igualdade a partir da capacidade contributiva para se aferir se se está diante de uma “vantagem” tributária (exceção), caracterizadora do benefício fiscal, ou de uma “norma vantajosa” (regra).

Assim, caso se esteja diante de medida necessária em virtude da capacidade contributiva, não se estará diante de benefício fiscal. Nessa situação, Wernsmann⁵⁵⁵ fala em

⁵⁵² FERRAZ, Roberto. Igualdade na tributação: qual o critério que legitima discriminações em matéria fiscal? In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 476-480.

⁵⁵³ Cf. HEY, Johanna. Abbau von Direktsubventionen und Steuervergünstigungen: verfassungsrechtliche terra incognita. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 4, p. 301, 1998; ZITZELSBERGER, Heribert. Über die Schwierigkeiten mit dem Abbau von Steuersubventionen. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 3, p. 198 e ss, 1985.

⁵⁵⁴ Deve-se ressaltar, aqui, controvérsias acerca do papel da capacidade contributiva no ordenamento jurídico alemão, lembrando-se que, ainda que a doutrina majoritária o entenda como princípio tributário fundamental, há quem entenda que trata-se apenas um – dentre outros – critério a ser observado para o estabelecimento do tratamento tributário. A esse ponto, todavia, retornar-se-á no Capítulo 3.

⁵⁵⁵ *Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2005, p. 89. Cf. TIPKE, Klaus. Über Steuervergünstigungen: abbautheoretische Überlegung. *Finanz-Rundschau für Einkommensteuer und Körperschaftsteuer*, Köln, n. 7, p. 191, 1989.

“benefícios técnicos”⁵⁵⁶. Cabe diferenciar, assim, as medidas desagravatórias entre medidas de finalidade de fiscal (“benefícios técnicos”) – que visam a um refinamento ou a uma delimitação da regra-matriz de incidência a fim de permitir a distribuição da carga tributária a partir capacidade contributiva – e benefícios fiscais propriamente ditos, que ostentam finalidade extrafiscal⁵⁵⁷.

Nessa esteira, como salienta Lozano Serrano⁵⁵⁸, tendo em vista que o princípio da capacidade contributiva exige que “el objeto del tributo exprese no solo la aptitud genérica para contribuir sino también la aptitud específica para soportar la carga tributaria”, a não tributação de fatos que não denotem capacidade contributiva constitui decorrência direta do princípio em tela. É justamente aqui que se inserem os mínimos isentos. Assim, em tendo a capacidade contributiva sede constitucional, também os mínimos isentos – além de outras isenções justificadas pelo princípio da capacidade contributiva – encontram respaldo direto na Carta Magna. Está-se, portanto, diante de situações em que a isenção tributária se é justificada exatamente pelo princípio da capacidade contributiva⁵⁵⁹, de forma que, nesses casos, não há que se falar em benefícios fiscais.

Ante o exposto, mesmo que se verifique uma norma tida pelo legislador como veiculadora de benefício fiscal, tal norma não será, em realidade, um benefício fiscal propriamente dito, caso esteja em consonância com as decisões fundamentais acerca da distribuição da carga tributária, observando, assim, o princípio da igualdade a partir da capacidade contributiva, caso este seja entendido como princípio fundamental da

⁵⁵⁶ Essa diferenciação também é percebida por José Souto Maior Borges relativamente às isenções: “Dentre as possibilidades de serem utilizadas isenções em consideração à capacidade contributiva dos indivíduos, inclui-se a de exoneração do mínimo vital (isenção, p. ex., das pequenas rendas). A isenção leva em conta, aí, peculiares circunstâncias denunciadoras de ausência de capacidade contributiva. Sustenta-se mesmo que a tributação termina onde começa o mínimo vital, inexistindo, nas hipóteses de rendas insignificantes, matéria a ser tributada” (BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007, 49). Mais adiante o autor trata das isenções extrafiscais:

“Nas isenções extrafiscais, a exoneração total ou parcial da carga tributária, não se produz para que esta corresponda à riqueza do contribuinte, mas para que exerça uma função reguladora alheia à justiça tributária” (BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007, 70).

⁵⁵⁷ Cf. TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*. V. 1. 2ª ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2000, p. 74.

⁵⁵⁸ *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*. Madrid: Tecnos, 1988, p. 24.

⁵⁵⁹ “En conclusión, el dicho principio el que fundamenta no sólo los mínimos exentos sino también aquellas otras exenciones, incluso articuladas como reducciones de la base, bonificaciones de la cuota (que configuradas sobre el mandato de la norma tributaria no dejan de operar una redefinición de la capacidad económica que se somete al gravamen), que son previstas por el ordenamiento en atención a circunstancias personales y familiares, a gastos y recursos de primera necesidad y, en definitiva, a lo que se ha dado en llamar el <mínimo vital>, según los cánones y parámetros con los que la Constitución perfila una existencia digna” (LOZANO SERRANO, Carmelo. *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*. Madrid: Tecnos, 1988, p. 26).

tributação⁵⁶⁰. Para esses casos, Tipke⁵⁶¹ sugere que se fale em “benefícios ilusórios” (*Wahnvergünstigung*). Afinal, nesses casos, tais normas têm por finalidade tão somente refinar a regra-matriz de incidência de determinado tributo, em conformidade com a capacidade contributiva. Nesse contexto, pode-se fazer referências, a título de exemplo, a normas destinadas a evitar a dupla tributação nacional ou internacional ou a normas que visam evitar o excesso de tributação⁵⁶².

Logicamente, aqui se coloca a questão sobre a admissibilidade da não observância da igualdade a partir da capacidade contributiva. A fim de se esclarecer este ponto, importa discorrer sobre as limitações constitucionais à concessão de benefícios fiscais. Tal questão será retomada no próximo capítulo.

3.3.2. Caracterização da Vantagem

Embora seja corrente a descrição da vantagem relativa ao benefício fiscal como uma “redução da carga tributária”, é importante anotar que o direito tributário admite que tal vantagem apresente diversas formas. Nesse sentido, a vantagem relativa a benefícios fiscais pode decorrer de modificações na regra-matriz de incidência, o que impacta o valor do crédito tributário a ser formado. Como exemplo, vale mencionar a redução de base de cálculo. Ademais, é possível, ainda, que tal vantagem decorra da redução de um crédito tributário já formado, ainda que apenas sob o aspecto real, e não nominal, como se verifica no diferimento^{563 e 564}.

⁵⁶⁰ Nesse sentido, Tipke chega a observar o que normas de finalidade social inválidas podem ser mantidas no ordenamento como normas de finalidade fiscal caso observem, objetivamente, à capacidade contributiva (TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*. V. 1. 2ª ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2000, p. 82).

⁵⁶¹ *Die Steuerrechtsordnung*. V. 1. 2ª ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2000, p. 82.

⁵⁶² LANG, Joachim. *Rechtsstaatliche Ordnung des Steuerrechts*. In: TIPKE, Klaus *et al.* *Steuerrecht*. 20ª ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2010, p. 74.

⁵⁶³ Cf. CATÃO, Marcos André Vinhas. *Regime jurídico dos incentivos fiscais*. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 10-11.

⁵⁶⁴ Para Jochum, também se podem verificar a concessão de vantagens no processo tributário. A título de exemplo, pode-se mencionar a suspensão da execução fiscal (JOCHUM, Georg. *Die Steuervergünstigung: Vergünstigungen und vergleichbare Subventionsleistungen im deutschen und europäischen Steuer-, Finanz- und Abgabenrecht*. Berlin: LIT, 2006, p. 59-60). Todavia, por tratar-se, nesse caso, de benefício de natureza procedimental, não se entende que há, aqui, uma vantagem tributária propriamente dita, tendo em vista que essa vantagem não repercute diretamente sobre a carga tributária que recai sobre determinado contribuinte.

Diante disso, pode-se concluir que as normas veiculadoras de benefícios fiscais (i) agem na formação do crédito tributário, uma vez que modificam um ou mais critérios da regra-matriz de incidência; ou (ii) agem sobre a relação jurídico-tributária já formada. Assim, de forma correlata à classificação seguida por Sacha Calmon Navarro Coêlho⁵⁶⁵ relativamente às exonerações, seria possível falar em (i) benefícios fiscais internos e (ii) benefícios fiscais externos, de modo que os primeiros atuam sobre a regra-matriz de incidência, ao passo que os últimos se relacionam ao crédito tributário já formado.

Em suma, a vantagem concedida ao contribuinte por meio da norma veiculadora de incentivos fiscais deve fazer com que crédito tributário inexistia ou tenha um valor menor que teria na ausência da norma veiculadora de benefício fiscal⁵⁶⁶. Esse posicionamento condiz com posição de parte relevante da doutrina nacional e estrangeira, segundo a qual todas as vantagens ora mencionadas devem ser entendidas como benefícios fiscais⁵⁶⁷. Não obstante, deve-se ressaltar o entendimento daqueles que entendem que benefícios fiscais correspondem apenas a medidas que agem diretamente sobre a regra-matriz de incidência tributária, afetando a formação do crédito tributário⁵⁶⁸.

3.4. Síntese: Definição Proposta

Ante todo o exposto, apresenta-se a seguinte definição de benefícios fiscais:

benefícios fiscais são vantagens tributárias veiculadas por normas dotadas de finalidade

⁵⁶⁵ “Acrescentamos que o estudo da incidência se aproposita ao tema inteiro da exoneração, enquanto gênero de que a isenção é espécie. (A referência à isenção por parte do Autor evidencia apenas que a maior parte das exonerações fiscais se concretiza pela via isencional). Por isso, com base na norma e na sua incidência, situamos o estudo dos tipos exonerativos. Basicamente as exonerações dividem-se em internas ou externas à estrutura da norma. As internas, a seu turno, subdividem-se tendo em vista o seu *habitat* no interior desta. Umam estruturam-se nas hipóteses, e outras nos comandos normativos (consequências)” (COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária*. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2003, p. 201).

⁵⁶⁶ Cf. JOCHUM, Georg. *Die Steuervergünstigung: Vergünstigungen und vergleichbare Subventionsleistungen im deutschen und europäischen Steuer-, Finanz- und Abgabenrecht*. Berlin: LIT, 2006, p. 60.

⁵⁶⁷ Cf. GOMES, Nuno de Sá. *Teoria geral dos benefícios fiscais*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1991; TORRES, Heleno Taveira. Desenvolvimento, meio ambiente e extrafiscalidade no Brasil. In: PIRES, Manuel. *Extrafiscalidade*. Lisboa: Universidade Lusitana: 2011, p. 94.

⁵⁶⁸ Cf. LANG, Joachim. *Systematisierung der Steuervergünstigungen: ein Beitrag zur Lehre von Steuertatbestand*. Berlin: Duncker und Humblot, 1974, p. 80-81.

extrafiscal – indutora ou redistributiva – e que representam um afastamento da igualdade a partir da capacidade contributiva.

Esse será o conceito de benefícios fiscais adotados ao longo do presente trabalho. Portanto, ao se buscar a delimitação de “benefícios fiscais seguros”, ter-se-á em consideração a definição ora enunciada.

4. Diferenciações Necessárias

Finalmente, a fim de se concluir o presente Capítulo, importa trazer à baila algumas diferenciações entre benefícios fiscais e figuras corriqueiramente tratadas como afins, quais sejam, as isenções, as imunidades e a não incidência. Tais diferenciações fazem-se necessárias uma vez que essas medidas conduzem, em termos simplificados, a uma situação de não tributação, sendo, normalmente, abordadas pela doutrina quando se trata de exonerações tributárias, o que vem justificando a análise conjunta de tais figuras por parte da doutrina⁵⁶⁹. Saliente-se, todavia, que tais figuras não se confundem entre si e nem se confundem com benefícios fiscais.

Assim, lembrando-se que o presente trabalho tem por objeto tão somente os benefícios fiscais, compreendidos da forma acima definida, passa-se às diferenciações mencionadas.

4.1. Benefícios Fiscais e Isenções

A isenção é normalmente arrolada como uma espécie de incentivo fiscal, ao lado de outras modalidades de benefícios. Ocorre, contudo, que a isenção, ainda que possa configurar benefício fiscal, não deve ser definida como tal. Diante disso, em atenção ao

⁵⁶⁹ Cf., exemplificativamente, COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária*. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2003, p. 199 e ss.

rigor requerido pela Ciência do Direito, cumpre tecer alguns esclarecimentos acerca das isenções e de sua intersecção com o campo material relativo aos benefícios fiscais.

Primeiramente, é importante deixar claro que a doutrina não é pacífica no tocante à fenomenologia das isenções.

José Souto Maior Borges, por exemplo, entende que a isenção corresponde à hipótese de não-incidência qualificada e decorrente de lei ordinária⁵⁷⁰. Paulo de Barros Carvalho⁵⁷¹, por sua vez, defende que a regra de isenção, a qual guarda autonomia normativa, tem o condão de investir contra um ou mais critérios da regra-matriz de incidência, de modo a mutilá-los parcialmente. O autor destaca que tal mutilação não pode ser completa, pois, se assim fosse, estar-se-ia inutilizando a norma-padrão de incidência. Assim, para esse doutrinador, “o que o preceito de isenção faz é subtrair parcela do campo de abrangência do critério do antecedente ou do consequente”⁵⁷².

A partir dessas duas posições, já é possível se perceber que o conceito de isenção não coincide com o de benefícios fiscais⁵⁷³, haja vista as considerações acima feitas. Afinal, de plano se pode observar que a finalidade (extrafiscal) não integra o conceito de isenções. Ademais, a isenção não implica, necessariamente, vantagem tributária, porquanto não pressupõe o afastamento da igualdade a partir da capacidade contributiva⁵⁷⁴.

⁵⁷⁰ BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3ª ed.. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 155.

⁵⁷¹ *Curso de direito tributário*. 24ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 568.

⁵⁷² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 24ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 568. Nesse diapasão, vale destacar o posicionamento de Carmelo Lozano Serrano: “Puede, pues, afirmarse, que la exención ya no es algo extraño al tributo, que opera desde fuera del mismo, sino que es un instituto que coadyuva a una mejor definición del presupuesto del tributo y del deber de pago en que éste se resuelve. Por eso resulta ya innegable que la norma de exención forma parte de la disciplina jurídica del hecho imponible, contribuyendo a una más justa y exacta consideración del mismo” (LOZANO SERRANO, Carmelo. *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*. Madrid: Tecnos, 1988, p. 39).

⁵⁷³ Cf. BASTOS, Celso Ribeiro. Incentivos fiscais – Zona Franca de Manaus. (Parecer). *Revista dos Tribunais – Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, São Paulo, v. 6, n. 2, p. 171, jan./mar. 1998.

⁵⁷⁴ Esse afastamento só ocorreria caso se estivesse diante de isenções extrafiscais, de modo que, estas, sim, consistem em benefícios fiscais. Nesse sentido, importa trazer à baila lição de José Souto Maior Borges relativa às isenções extrafiscais, mas que também se aplica aos demais benefícios fiscais: “A conclusão sumariada é a de que a isenção extrafiscal, deixando de exercer a função de instrumento da justiça tributária, converte-se em instrumento de uma política social e econômica a qual, em última análise, será juridicamente inobjetable se exercida não em favor das classes sociais dirigentes, mas a serviço do bem comum. Constatase então a concordância da isenção extrafiscal com outro critério de justiça” (BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 72).

Isso não quer significar, todavia, que as isenções não possam ser utilizadas para finalidades extrafiscais. Em realidade, as isenções não só podem ser utilizadas para fins extrafiscais, como a utilização desse instituto para a finalidade em questão é frequente e de relevância inquestionável.

A fim de se esclarecer a utilização das isenções para fins extrafiscais, é importante lembrar que, para alguns autores, as isenções diferenciam-se das exclusões tributárias. Para ilustrar esse posicionamento, é válido recorrer ao pensamento de Salvatore La Rosa, que entende que a isenção tributária exprime valores jurídicos relevantes para o ordenamento jurídico, ao passo que a exclusão tributária relaciona-se a situações que não exprimem tais valores. Com isso, as exclusões teriam por finalidade tão somente a delimitação da hipótese de incidência tributária⁵⁷⁵.

Pedro Manuel Herrera Molina⁵⁷⁶, com o fito de esclarecer a diferenciação acima exposta, observa que as exclusões se caracterizam por sua finalidade técnica⁵⁷⁷, ao passo que as isenções teriam um fundamento distinto, na medida em que teriam por finalidade a criação de medidas fiscais que representam um benefício para o contribuinte. Herrera Molina⁵⁷⁸, no entanto, defende que, ainda que o conceito de exclusão seja legítimo e útil, é possível admitir que a exclusão corresponde a uma modalidade peculiar de isenção. Nesse sentido, o autor prefere falar em “isenções técnicas”, como faz a doutrina espanhola.

⁵⁷⁵ “A ben vedere, in taluni casi (ed esattamente in quelli di esclusioni) l’intassabilità dipende dal fatto che (per effetto unicamente di una valutazione comparativa degli interessi sui quali la norma impositiva dovrebbe incidere) non viene riconosciuta all’interesse fiscale una rilevanza maggiore che a quello del contribuente, e sta a significare che, nelle situazioni considerate, esso non viene assunto a valore giuridico; in altri casi (e cioè nelle esenzioni), invece, l’intassabilità esprime l’assunzione a valore giuridico meritevole di autonoma tutela dell’interesse del contribuente alla conservazione della ricchezza che dovrebbe essere prelevata, come conseguenza dell’incidenza di interessi estranei a quelli sui quali le norme impositive operano, ed ai quali l’ordinamento così accorda una positiva, ancorché indiretta, tutela. La giuridicità (e non l’irrilevanza) del fatto esente; e la possibilità di configurare nell’esenzione una conseguenza giuridica, inesistenti sinché si guarda soltanto alle situazioni soggettive del Fisco e dei contribuenti (e, più in generale, alla struttura delle norme giuridiche), emergono chiaramente una volta che l’attenzione venga spostata sulla loro funzione, sui valori che le giustificano” (LA ROSA, Salvatore. *Egualianza tributaria e esenzioni fiscali*. Milano: Giuffrè, 1968, p. 139).

⁵⁷⁶ *La exención tributaria*. Madrid: Colex, 1990, p. 46.

⁵⁷⁷ “Aunque el sentido de este término varía de un autor a outro, puede afirmarse que las exclusiones se caracterizan por su finalidad puramente técnica: matizan el hecho imponible para evitar supuestos de doble imposición o casos em que la cunatía de la renta gravada se considera prácticamente nula. Pude decirse así que el precepto de exclusión y el de sujeción tienen una misma *ratio*. El primero delimita el segundo. (HERRERA MOLINA, Pedro M. *La exención tributaria*. Madrid: Colex, 1990, p. 46).

⁵⁷⁸ *La exención tributaria*. Madrid: Colex, 1990, p. 46.

Grande parte da doutrina brasileira também tem defendido que as exclusões, entendidas da maneira acima exposta, correspondem a uma modalidade de isenções. A fim de se ilustrar essa orientação, vale recorrer às considerações de Aurélio Pitanga Seixas Filho⁵⁷⁹, que aproxima o conceito de “isenções” acima apresentado à ideia de “isenções extrafiscais” e aproxima a noção de exclusões acima exposta das chamadas “isenções fiscais”. O citado autor, fazendo referência a autores que diferenciam as exclusões das isenções – La Rosa, Fedele e João Augusto Filho –, observa que o critério de distinção utilizado é a função que cada instituto exerce ao provocar uma modificação naquela que seria a consequência “natural” da norma jurídica tributária, uma vez que, em ambos os casos, a estrutura da norma de incidência seria atingida da mesma maneira⁵⁸⁰. Essa observação corrobora a conclusão acima de que a extrafiscalidade (e também a fiscalidade) não compõe o conceito de isenções⁵⁸¹.

Assim, adotando-se como critério distintivo a função exercida pela norma de isenção, Aurélio Pitanga Seixas Filho observa que, ao conceder uma isenção (isenção extrafiscal), o legislador “tem, realmente, a intenção (*ratio legis*) de conceder um incentivo (*agevolazione*), sendo a redução da carga tributária uma subvenção, em dinheiro, concedida de maneira indireta”⁵⁸². Essa função não se confunde com aquela desempenhada pela isenção fiscal, a qual tem por finalidade tão somente a delimitação, com precisão, de um *fato típico tributável*⁵⁸³.

Ainda que a posição acima jogue luzes sobre a diferenciação entre isenções e benefícios fiscais, não se concorda, aqui, com a utilização da noção de “função” como critério de distinção, lembrando-se que “função” mais se aproxima dos efeitos que das finalidades, reiterando-se que estas, sim, constituem elemento fundamental para a

⁵⁷⁹ *Teoria e prática das isenções tributárias*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense: 1999, p. 23.

⁵⁸⁰ SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Teoria e prática das isenções tributárias*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense: 1999, p. 21.

⁵⁸¹ De forma correlata com o exposto acerca da possibilidade de isenções ostentarem tanto finalidades fiscais, quanto extrafiscais, destaca Lozano Serrano: “Con ser importantes y probablemente las más significativas, estas exenciones no agotan sin embargo el repertorio de las existentes y muchas de entre éstas responden a finalidades que en absoluto pueden ser conectadas con la coyuntura o con la intervención en la dinámica del mercado, sino que constituyen actuación de los propios principios de justicia tributaria” (LOZANO SERRANO, Carmelo. *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*. Madrid: Tecnos, 1988, p. 21). Há que se lembrar, todavia, que as isenções que visam a finalidades fiscais e que são justificadas pelo princípio da capacidade contributiva não podem ser consideradas benefícios fiscais.

⁵⁸² SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Teoria e prática das isenções tributárias*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense: 1999, p. 21.

⁵⁸³ SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Teoria e prática das isenções tributárias*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense: 1999, p. 21.

caracterização de benefícios fiscais. Dessa forma, tem-se que, ainda que se possa vislumbrar uma intersecção entre os campos materiais das isenções e dos benefícios fiscais, está-se falando de conceitos distintos. Os elementos “finalidade extrafiscal” e a “concessão de vantagem” – que, na forma demonstrada, são essenciais para a caracterização dos benefícios fiscais – não necessariamente integram uma norma veiculadora de isenção. Ou seja, tais elementos não são necessários para a configuração de uma isenção, conforme já apontado acima. Não obstante, não se vislumbra nenhum empecilho para que uma norma veiculadora de isenção seja dotada de finalidade extrafiscal e conceda vantagem da forma como se discorreu acima. Logo, é possível que benefícios fiscais sejam concedidos na forma de isenção; mas, por outro lado, também é possível que isenções não caracterizem benefícios fiscais.

4.2. Benefícios Fiscais e Imunidades

A fim de diferenciar benefícios fiscais das imunidades, importa lembrar que um dos elementos essenciais para a caracterização de benefícios fiscais é a concessão de vantagem, a qual pode decorrer tanto de modificações em critérios na regra-matriz de incidência, quanto de uma redução do crédito tributário já formado⁵⁸⁴. Assim, conforme enfatizado, a norma veiculadora de benefício fiscal pode agir tanto sobre a regra-matriz de incidência, quanto sobre a relação-jurídico tributária já formada.

Com base nessa recapitulação, resta evidente que benefícios fiscais e imunidades não se confundem e, mais ainda, sequer é possível verificar uma intersecção entre os campos materiais de benefícios fiscais e aquele das imunidades. Afinal, ainda que a imunidade seja compreendida por parte da doutrina como uma forma de exoneração tributária⁵⁸⁵, adota-se, aqui, o entendimento, na esteira de Paulo de Barros Carvalho, que imunidades são normas delimitadoras da competência tributária⁵⁸⁶. A partir desse

⁵⁸⁴ Cf. JOCHUM, Georg. *Die Steuervergünstigung: Vergünstigungen und vergleichbare Subventionsleistungen im deutschen und europäischen Steuer-, Finanz- und Abgabenrecht*. Berlin: LIT, 2006, p. 59-60

⁵⁸⁵ Cf. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária*. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2003, p. 201 e ss.

⁵⁸⁶ “Recortamos o conceito de imunidade tributária, única e exclusivamente, com o auxílio de elementos jurídicos substanciais à sua natureza, pelo que podemos exibi-la como *a classe finita e imediatamente*

entendimento, resta evidente que jamais normas veiculadoras de imunidades poderiam atuar sobre a regra-matriz de incidência ou sobre o a relação jurídico-tributária já formada, porquanto são normas direcionadas ao legislador, de modo que não se relacionam, diretamente, à incidência tributária⁵⁸⁷.

4.3. Benefícios Fiscais e Não Incidência

Tendo em vista o fato de tanto benefícios fiscais como situações de não incidência redundam, de forma imediata, na não tributação, há quem entenda irrelevante a diferença que ora se apresenta. Há, por outro lado, autores que entendem que benefícios fiscais e situações de não incidência se diferenciam, na medida em que os primeiros são dotados de “convertibilidade”, porquanto podem ser substituídos por subvenções diretas; ao passo que a não incidência é juridicamente irrelevante, “pues se trata de hechos irrelevantes para el ordenamiento en los que no entran en juego los intereses o criterios que han determinado la exención”⁵⁸⁸.

Nesse sentido, há que se notar que, se por um lado a norma veiculadora de benefícios fiscais atua sobre a regra-matriz de incidência ou, ainda, sobre o crédito tributário já formado, a não incidência não guarda relação direta com a regra-matriz de

determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição da República, e que estabelecem, de modo expreso a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 24ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 236).

⁵⁸⁷ Nessa esteira, não obstante as diferenças, acima demonstradas, entre isenções e benefícios fiscais, vale transcrever a diferenciação entre imunidades e isenções apresentada por Paulo de Barros Carvalho, porquanto correlata a diferenciação ora desenvolvida entre imunidades e benefícios fiscais: “O preceito de imunidade exerce a função de colaborar, de uma forma especial no desenho das competências impositivas. São normas constitucionais. Não cuidam da problemática da incidência, atuando em instante que antecede, na lógica do sistema, ao momento da percussão tributária. Já a isenção se dá no plano da legislação ordinária. Sua dinâmica pressupõe um encontro normativo, em que ela, regra de isenção, opera como expediente redutor do campo de abrangência dos critérios da hipótese ou da consequência da regra-matriz do tributo, como teremos a oportunidade de descrever em capítulo ulterior.

São categorias jurídicas distintas, que eu não se interpenetram, mantendo qualquer tipo de relacionamento no processo de derivação ou de fundamentação, a não ser em termos muito oblíquos e indiretos.

A conclusão é no sentido de que não se pode delinear paralelismo entre as mencionadas instituições, como o faz a doutrina brasileira” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 24ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 239). Anota-se que, além de agir sobre a regra-matriz de incidência – da mesma forma como faz a norma isentiva –, a norma veiculadora de benefícios fiscais também pode atuar sobre a relação jurídico-tributária já formada.

⁵⁸⁸ LOZANO SERRANO, Carmelo. *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*. Madrid: Tecnos, 1988, p. 21.

incidência ou com o crédito tributário, porquanto constitui “hechos irrelevantes, ajurídicos, que escapan a las fronteras del hecho imponible y no son aptos, por conseguinte, para generar la obligación de pago del mismo”⁵⁸⁹. Nessa mesma esteira, Sacha Calmon Navarro Coêlho⁵⁹⁰ anota que a “não-incidência natural ou pura como tal inexistente, é um não-ser”, afirmando ainda que a “não-incidência é um efeito. É tudo o-que-não-é”⁵⁹¹.

Assim, pode-se afirmar, portanto, que a finalidade desempenha papel fundamental na distinção em tela⁵⁹². Se, por um lado, benefícios fiscais pressupõem que a norma que os veicule seja necessariamente dotada de finalidade extrafiscal, por outro lado, a não incidência é juridicamente irrelevante. Não obstante, há que notar que os efeitos decorrentes da não incidência não podem ser necessariamente considerados irrelevantes e, podem, inclusive confundir-se com os efeitos oriundos de benefícios fiscais⁵⁹³. Reitera-se, contudo, que os efeitos não constituem elemento idôneo para a caracterização de benefícios fiscais.

⁵⁸⁹ LOZANO SERRANO, Carmelo. *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*. Madrid: Tecnos, 1988, p. 22.

⁵⁹⁰ *Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária*. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2003, p. 218.

⁵⁹¹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária*. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2003, p. 218.

⁵⁹² Cf. HEY, Johanna. *Abbau von Direktsubventionen und Steuervergünstigungen: verfassungsrechtliche terra incognita*. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 4, p. 301, 1998.

⁵⁹³ Cf. LOZANO SERRANO, Carmelo. *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*. Madrid: Tecnos, 1988, p. 21.

CAPÍTULO 3 - SEGURANÇA JURÍDICA NA CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS: EXIGÊNCIAS CONSTITUCIONAIS

1. Determinações Constitucionais: Peculiaridades na Concessão de Benefícios Fiscais e Vinculação dos Três Poderes

O presente tópico tem por finalidade delimitar o objeto do presente Capítulo, por meio do qual se inicia, de forma mais direta e incisiva, o estudo do tema central presente trabalho, e, conseqüentemente, a demonstração da principal tese aqui defendida, qual seja, a forma pela qual, no âmbito do ordenamento jurídico brasileiro, caracterizado como Estado Democrático de Direito, deve-se realizar a segurança jurídica *dos* benefícios fiscais.

Para tanto, deve-se relembrar, aqui, algumas das premissas fixadas no primeiro Capítulo do presente trabalho, de modo que a principal delas consiste na compreensão da segurança jurídica como segurança do direito, sob a perspectiva material, a qual se realiza de subprincípios e regras e requer a efetividade do ordenamento jurídico. Essa efetividade, no âmbito do Estado Democrático de Direito exige, sobretudo, a efetividade dos direitos fundamentais. Dessa forma, fixou-se como objeto último deste trabalho a delimitação do que se pode chamar de “benefícios fiscais seguros”. Assim, o objetivo deste Capítulo 3 consiste na identificação das exigências decorrentes da Constituição Federal de 1988 para que benefícios seguros sejam concedidos. De outra banda, pretende-se demonstrar, aqui, o que se entende por uma concessão segura de benefícios fiscais, ou seja, uma concessão compatível e harmônica com a Constituição brasileira. Trata-se da realização da segurança jurídica a partir, sobretudo, de sua expressão de certeza.

Não se pretende, contudo, neste capítulo, desenvolver uma exaustiva análise acerca do regime constitucional dos benefícios fiscais, o que, em última instância, requereria um amplo estudo acerca poder de tributar e de suas limitações, tendo em vista que no “poder de tributar se contém o poder de eximir, como o verso e reverso de uma medalha”⁵⁹⁴.

⁵⁹⁴ BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3ª ed.. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 30. Nesse sentido são as considerações do autor, que, embora relativas às isenções, são também aplicáveis aos benefícios fiscais: “Conseqüentemente, estão sujeitas as isenções, pelo ordenamento constitucional

Desse modo, um amplo estudo acerca do poder de tributar e de suas limitações requereria, por consequência, um detalhado estudo dos limites ao poder de tributar – e de conceder benefícios fiscais – decorrente de normas expressamente voltadas à disciplina das limitações ao poder de tributar, bem como dos diversos direitos fundamentais⁵⁹⁵. Assim, observando-se o escopo deste trabalho, o presente Capítulo se concentrará na análise de determinações constitucionais, cuja observância ostenta relevantes peculiaridades quando da concessão de benefícios fiscais. Assim, serão considerados a legalidade, os direitos de liberdade, a capacidade contributiva e a igualdade, princípios que também caracterizam direitos fundamentais. A legalidade corresponde a uma exigência formal da segurança jurídica, de modo que – especialmente tendo em vista as disposições específicas, na Constituição de 1988, relativas à concessão de benefícios fiscais – não pode ser negligenciada. A atenção a ser dada aos direitos de liberdade e de igualdade decorrem na necessidade de justificação de benefícios fiscais em face de tais direitos – eventual no primeiro e necessária no segundo. Portanto, essa análise relaciona-se à própria admissibilidade constitucional de benefícios fiscais, sendo, por essa razão, da mais alta relevância no âmbito de um estudo sobre a segurança jurídica dos benefícios fiscais. Finalmente, o estudo da capacidade contributiva, por sua vez, faz-se necessário porquanto estreitamente relacionado àquele da igualdade, muito embora igualdade e capacidade contributiva não se confundam – o que justifica a análise desta em separado.

Vale anotar, ainda, que tem sido frequentemente apontado pela doutrina a necessidade de benefícios fiscais observarem não apenas os princípios próprios do direito tributário, como também aqueles relativos ao direito econômico – especialmente aqueles arrolados no artigo 170 da Constituição Federal⁵⁹⁶. Não se discorda desse posicionamento,

tributário, a condicionamentos idênticos aos que são estabelecidos para a instituição de tributos. Torna-se manifesta, assim, a interligação entre o regime jurídico do tributo e das isenções.

O poder de isentar é o próprio poder de tributar visto ao inverso” (BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3ª ed.. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 31). Nessa esteira: “Devemos examinar então os princípios constitucionais, aplicáveis às isenções, às reduções e outros benefícios tributários, embora fenomenologia da exoneração esteja submetida, em regra, às mesmas regras fundamentais que regem a imposição tributária” (DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8ª ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 655).

⁵⁹⁵ Cf. MEIRA, Liziane Angelotti; CORREIA NETO, Celso de Barros. Notas de uma pesquisa. In: BRANCO, Paulo Gonet; MEIRA, Liziane Angelotti; CORREIA NETO, Celso de Barros. *Tributação e direitos fundamentais*. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 16.

⁵⁹⁶ “Ordem econômica e ordem tributária não se apresentam, pois, como capítulos estanques do texto constitucional. Este, enquanto todo normativo, deve ser interpretado harmonicamente, não se prestigiando uma parte em detrimento de outra, mas, ao contrário, reconhecendo-se a influência de uma sobre a outra. Assim como não seria tolerável, em norma da ordem econômica, desprestigiar os rígidos critérios

até porque a tese aqui defendida tem a efetividade do ordenamento jurídico como exigência da segurança jurídica. Logo, da própria ideia de “segurança jurídica dos benefícios fiscais”, materialmente percebida, decorre a necessária observância à Constituição de forma ampla. Justamente por isso, entende-se que o estudo das exigências constitucionais para a realização da segurança jurídica na concessão de benefícios fiscais exige uma abordagem mais ampla. Assim, considerações sobre princípios específicos só serão feitas na medida em que representarem especial relevância em matéria de benefícios fiscais, que é o que se verifica, por exemplo, em relação ao princípio da livre concorrência.

Nesse sentido, deve-se se enfatizar a vinculação dos três poderes do Estado à Constituição⁵⁹⁷ e, conseqüente e especialmente, aos direitos fundamentais⁵⁹⁸, lembrando-se que essa vinculação é fundamental para eficácia da segurança jurídica⁵⁹⁹. Dessa maneira, vale notar, com Ingo Sarlet, que

“em nosso direito constitucional, o postulado da aplicabilidade imediata das normas de direitos fundamentais (art. 5º, § 1º, da CF) pode ser compreendido como um mandado de otimização de sua eficácia, pelo menos no sentido de impor aos poderes públicos a aplicação imediata dos direitos fundamentais, outorgando-lhes, nos termos desta aplicabilidade, a maior eficácia possível”⁶⁰⁰.

A vinculação dos Poderes estatais aos direitos fundamentais ostenta natureza tanto formal e institucional – o que significa que os detentores do Poder se encontram obrigados pelos direitos fundamentais –, como material e funcional – o que impõe uma vinculação das funções exercidas por tais poderes aos direitos fundamentais⁶⁰¹.

prestigiados pelo capítulo tributário, também este encontrará naquele o norte para sua adequada aplicação” (SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e indução econômica: os efeitos econômicos de um tributo como critério para sua constitucionalidade. In: FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e limites da tributação 2: os princípios da ordem econômica e a tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 164).

⁵⁹⁷ Cf. BERCOVICI, Gilberto. *Desigualdades regionais, Estado e Constituição*. São Paulo: Max Limonad, 2003, p. 303-304.

⁵⁹⁸ Cf. PIEROTH, Bodo; SCHLINK, Bernhard. *Grundrechte Staatsrecht II*. 27ª ed. Heidelberg: C. F. Müller, 2011, p. 44 e ss.

⁵⁹⁹ Lembrando-se que a eficácia de dos direitos fundamentais é condição necessária para a eficácia da segurança jurídica, vale fazer referência às seguintes considerações: “A problemática da vinculação dos poderes públicos e das entidades privadas aos direitos fundamentais encontra-se estreitamente ligada ao tema da eficácia e aplicabilidade, já que a vinculatividade dos direitos fundamentais constitui precisamente uma das principais dimensões da eficácia” (SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 365). Cf. CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7ª ed. Coimbra: Almedina, 2011, p. 257.

⁶⁰⁰ SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 366.

⁶⁰¹ Cf. SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 366.

Assim, relativamente ao Poder Legislativo, pode-se afirmar que a vinculação aos direitos fundamentais significa uma limitação material à sua margem de ação⁶⁰², de forma que Alexy⁶⁰³ chega a afirmar que as normas veiculadoras de direitos fundamentais atuam como normas negativas de competência, limitando, assim, uma norma positiva de competência. Essa observação ostenta suma relevância para a compreensão do presente Capítulo e para a realização da segurança jurídica na concessão de benefícios fiscais, tendo em vista que benefícios fiscais são, em regra, submetidos à reserva de lei – conforme se demonstrará em seguida –, de modo que a atuação da Administração no tocante à concessão de benefícios fiscais deve se ater aos ditames da lei. Diante disso, vale enfatizar que, se, por um lado, direitos fundamentais podem ser restringidos pelo legislador por meio de normas veiculadoras de benefícios fiscais, por outro lado, tal restrição encontra limites que não podem ser ultrapassados pelo legislador⁶⁰⁴, porquanto tal ultrapassagem representaria violação a direitos fundamentais⁶⁰⁵, conforme restará demonstrado ao longo deste Capítulo. Vale anotar, ainda, que a faceta positiva dos direitos fundamentais impõe ao legislador o dever de concretizá-lo, buscando sua máxima eficácia⁶⁰⁶, esta, todavia, representa menos interesse no âmbito deste trabalho, porquanto, ainda que se benefícios fiscais possam ser medidas aptas à realização de direitos fundamentais, são apenas uma das

⁶⁰² Cf. SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 367.

⁶⁰³ *Theorie der Grundrechte*. 5ª ed. Frankfurt am Main: Suhrkamp, 2006, p. 223.

⁶⁰⁴ “Para além disso, a norma contida no art. 5º, § 1º, da CF, gera, a toda evidência, uma limitação das possibilidades de intervenção restritiva do legislador no âmbito de proteção dos direitos fundamentais. Se, por um lado, apenas o legislador se encontra autorizado a estabelecer restrições aos direitos fundamentais, por outro lado, ele próprio encontra-se vinculado a eles, podendo mesmo afirmar-se que o art. 5º, § 1º, da CF traz em seu bojo uma inequívoca proibição de leis contrárias aos direitos fundamentais, gerando a sindicabilidade não apenas do ato de edição normativa, mas também do seu resultado, atividade, por sua vez, atribuída à Jurisdição Constitucional” (SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 367).

⁶⁰⁵ Cf. SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 126 e ss.

⁶⁰⁶ Cf. CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7ª ed. Coimbra: Almedina, 2011, p. 440. Nessa esteira: “Ainda neste contexto há que se reconhecer a pertinência da lição de Gomes Canotilho, ao ressaltar a dupla dimensão da vinculação do legislador aos direitos fundamentais. Assim, num sentido negativo (ou proibitivo), já se referiu a proibição da edição de atos legislativos contrários às normas de direitos fundamentais e, neste sentido, também um dever de realização destes, salientando-se, ademais, que, no âmbito de sua faceta jurídico-objetiva, os direitos fundamentais também assumem a função de princípios informadores de toda a ordem jurídica. É justamente com base na perspectiva objetiva dos direitos fundamentais que a doutrina alemã entendeu que o legislador possui deveres ativos de proteção, que englobam um dever de aperfeiçoamento (*Nachbesserungspflichten*) da legislação existente, no sentido de conformá-la às exigências das normas de direitos fundamentais” (SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 368).

medidas disponíveis ao poder público, de modo que não é possível falar em um direito à concessão de benefícios fiscais.

Relativamente à vinculação do Poder Executivo à Constituição⁶⁰⁷ e aos direitos fundamentais, observa-se que esta exige que a Administração execute apenas leis que guardem conformidade com a Constituição e, especialmente, com os direitos fundamentais, e, ainda, proceda à aplicação e interpretação das leis de acordo com os direitos fundamentais⁶⁰⁸, destaque-se, contudo, o embate dessa “constitucionalidade” com a vinculação da administração à lei⁶⁰⁹. Ademais, extremamente relevante ao presente trabalho mostra-se o vínculo da Administração à Constituição no tocante à edição normativa. Essa observação mostra-se, entretanto, despidiêda, caso se compreenda “legislador” de forma ampla, como faz Canotilho⁶¹⁰, de modo que as considerações feitas acima relativas ao vínculo do Legislativo à Constituição também se aplicam ao Executivo.

Finalmente, tem-se que, a vinculação do Poder Judiciário à Constituição e, especialmente, aos direitos fundamentais manifesta-se por meio da (i) própria atuação do Judiciário, o que pressupõe a observância das normas constitucionais, tanto na organização desse Poder, quanto no processo judicial, e da (ii) “*determinação e direcção das decisões jurisdicionais* pelos direitos fundamentais materiais”⁶¹¹. Ademais, não se pode deixar de evidenciar o relevante papel exercido pelo Poder Judiciário no tocante à observância de normas constitucionais, porquanto, além de o Judiciário estar, ele próprio, vinculado à Constituição, cabe a ele a realização do controle de constitucionalidade dos atos oriundos

⁶⁰⁷ Neste ponto, deve-se, com Canotilho, fazer referência ao “princípio da constitucionalidade imediata da administração” (CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7ª ed. Coimbra: Almedina, 2011, p. 443).

⁶⁰⁸ Cf. CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7ª ed. Coimbra: Almedina, 2011, p. 443; SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 369-370.

⁶⁰⁹ “O problema do **poder-dever de rejeição de leis (normas) inconstitucionais pela administração** é complexo, pois coloca-nos perante a questão de vinculação da administração pelo princípio da *constitucionalidade* (aqui traduzido sobretudo na eficácia directa dos preceitos constitucionais consagradores de direitos, liberdades e garantias) e pelo *princípio da legalidade*, ou seja, a subordinação da administração à lei” (CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7ª ed. Coimbra: Almedina, 2011, p. 443). Tendo em vista, contudo, o escopo deste trabalho, o mencionado embate não será aqui enfrentado.

⁶¹⁰ *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7ª ed. Coimbra: Almedina, 2011, p. 441.

⁶¹¹ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7ª ed. Coimbra: Almedina, 2011, p. 446. Cf. SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 372.

do Legislativo, do Executivo e do próprio Judiciário, o que implica o dever de não aplicar atos contrários à Constituição, mormente aqueles que violam direitos fundamentais⁶¹². Vale mencionar, aqui, o posicionamento segundo o qual, a partir do caráter positivo dos benefícios fiscais, o Poder Judiciário teria o dever de atribuir-lhes a maior eficácia possível, de modo que deve aplicar e interpretar as leis em conformidade com os direitos fundamentais⁶¹³.

Ante essas considerações, pode-se afirmar que as conclusões a que se chegará no presente Capítulo, necessárias à realização da segurança jurídica quando da concessão de benefícios fiscais, são aplicáveis aos três Poderes⁶¹⁴. Assim, no caso do Legislativo, a observância dos princípios necessários à realização da segurança jurídica na concessão de benefícios fiscais devem ser observados quando da instituição do benefício, sob pena de inconstitucionalidade. A Administração, por sua vez está adstrita a esses princípios, sobretudo, nas hipóteses excepcionais em que pode, ela própria, instituir benefícios fiscais. Finalmente, o Judiciário deve, quando do controle de constitucionalidade – tanto concentrado, quando difuso – de atos concessores de benefícios fiscais, observância à segurança jurídica e, conseqüentemente, aos princípios constitucionais necessários à sua realização quando da concessão de benefícios fiscais.

⁶¹² Cf. SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 372.

⁶¹³ Cf. SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 373.

⁶¹⁴ As seguintes observações de Heleno Torres mostram-se aqui pertinentes: “No constitucionalismo de direitos, típico do Estado Democrático de Direito, o sistema constitucional tornou-se eminentemente principiológico, e disso advém sua textura aberta, permeável aos valores que se pretende realizar. Ora, uma teoria da *segurança jurídica dos princípios* (material) deve persistir na máxima efetividade destes (i) e na sua prevalência ou inderrotabilidade (ii) nos atos de aplicação e de decisão jurídica. Neste passo, a metódica da *concretização* dependerá dos atos de decisão os órgãos legislativos, judiciais ou administrativos, os quais, ao longo dos procedimentos adotados, devem identificar os *conteúdos essenciais* dos princípios envolvidos e, ao mesmo tempo, garantir o máximo de observância na construção da norma aplicável. Por esse motivo, fundamental a importância do princípio de *segurança jurídica material* como *garantia* tanto da adequada determinação do *conteúdo* essencial dos princípios quanto dos mecanismos de *concretização* e de *sopesamento* destes, afora a preservação do *direito fundamental subjetivo* dos interessados ou afetados pela regra jurídica para exigir a observância dos princípios na sua máxima efetividade (*otimização*)” (TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica*: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 536).

2. Legalidade

Conquanto a concessão de benefícios fiscais esteja fundamentalmente submetida às mesmas normas constitucionais que regem a imposição tributária, como já apontado, e, conseqüentemente, à legalidade⁶¹⁵, importa, aqui, apontar as peculiaridades decorrentes na legalidade quando da concessão de benefícios fiscais, lembrando-se que a Constituição veicula normas específicas a esse respeito, cuja observância permite a realização da segurança jurídica dos benefícios fiscais, haja vista os pressupostos fixados no primeiro Capítulo deste trabalho relativamente à compreensão da segurança jurídica no âmbito do Estado Democrático de Direito. Assim, não se objetiva, aqui, desenvolver uma análise exaustiva da legalidade⁶¹⁶, mas tão somente apontar a forma pela qual esta deve ser aplicada relativamente a benefícios fiscais, concorrendo para a segurança jurídica desses benefícios⁶¹⁷. De qualquer modo, importa apenas salientar que a legalidade não tem eficácia apenas de forma positiva, regendo a instituição de tributos, mas, também sob a ótica negativa, porquanto sua eficácia também se espalha sobre a exoneração tributária^{618 e 619}.

⁶¹⁵ Cf. BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3ª ed.. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 37.

⁶¹⁶ Não obstante, tendo em vista que a concessão de benefícios fiscais devem necessariamente visar ao alcance de finalidades constitucionais, as seguintes considerações fazem-se aqui pertinentes: “É precisamente no Estado Democrático de Direito que se ressalta a relevância da lei, pois ele não pode ficar limitado a um conceito de lei como que imperou no Estado de Direito clássico. Pois ele tem que estar em condições de realizar, mediante lei, intervenções que impliquem diretamente uma alteração na situação da comunidade. Significa dizer: a lei não deve ficar numa esfera puramente normativa, não pode ser apenas lei de arbitragem, pois precisa influir na realidade social. E, se a Constituição se abre para as transformações políticas, econômicas e sociais que a sociedade brasileira requer, a lei se elevará de importância, na medida em que, sendo fundamental expressão do Direito Positivo, caracteriza-se como desdobramento necessário do conteúdo da Constituição e aí exerce função transformadora da sociedade, impondo mudanças sociais democráticas, ainda que possa continuar a desempenhar uma função conservadora, garantindo a sobrevivência de valores socialmente aceitos” (SILVA, José Afonso da. O Estado Democrático de Direito. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, v. 638, p. 12, set. 1988).

⁶¹⁷ “A exigência de lei é, por si só, instrumento de segurança jurídica, porque, ao demandar normas gerais e abstratas, dirigidas a um número indeterminado de pessoas e de situações, contribui, de um lado, para afastar a surpresa decorrente tanto da inexistência de normas escritas e públicas quanto do decisionismo e das decisões circunstanciais *ad hoc*; de outro, favorece a estabilidade do Direito, porque somente graças a determinados procedimentos é que a legislação vigente pode ser modificada” (ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário*: São Paulo: Malheiros, 2011, p. 234).

⁶¹⁸ Cf. BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 38; SEABRA FAGUNDES, M. Revogabilidade das isenções tributárias. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 58, p. 1, out./dez. 1959.

⁶¹⁹ Nesse sentido, vale lembrar que a competência para a concessão de benefícios tributários observa a repartição constitucional de competências tributárias: “Para tanto, desde já, assentamos que os incentivos fiscais, não obstante a necessidade de atendimento aos requisitos formais e principiológicos para a sua concessão, se estruturam a partir de norma expedida pelo próprio ente político competente à instituição do

Diante disso, embora a extensão da legalidade aos benefícios fiscais pudesse ser depreendida da legalidade da tributação (artigo 150, I, da Constituição Federal) – sob o prisma negativo, conforme evidenciado –, o texto constitucional vigente veicula disposição específica acerca da submissão dos benefícios fiscais à reserva de lei. Assim, o mais eloquente dispositivo constitucional relativo ao tema em apreço é aquele veiculado pelo artigo 150, § 6º, introduzido pela Emenda nº 3, de 1993:

“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)”⁶²⁰.

Tendo em vista a definição de benefícios fiscais apresentada no Capítulo 2 deste trabalho, resta evidente que a norma veiculada pelo artigo 150, § 6º não se aplica apenas a benefícios fiscais; de outra banda, lembrando-se que, além de tal dispositivo fazer alusão a modalidades específicas de benefícios fiscais –, ela também faz referência a “subsídios tributários”, expressão que corresponde a sinônimo de “benefícios fiscais”⁶²¹.

Ademais, pode-se afirmar, com Misabel Derzi⁶²², que o §6º do artigo 150 da Constituição Federal determina (i) a exclusividade da lei tributária para a concessão de benefícios fiscais, de modo que resta vedada a instituição dessas medidas por normas reguladoras de matéria não tributária, ou, até mesmo, de tributo diferente daquele ao qual

tributo que lhe foi outorgado na atribuição de competências” (CATÃO, Marcos André Vinhas. *Regime jurídico dos incentivos fiscais*. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 5).

⁶²⁰ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 30 dez. 2012.

⁶²¹ É interessante observar que, anteriormente à Emenda nº 3, de 1993, o § 6º do artigo 150 fazia referência apenas à anistia e à remissão. Eis a crítica de Misabel Derzi a esse dispositivo: “Tal dito constitucional induzia ao entendimento equivocado de que outras formas de exoneração tributária e subsídios como isenção, concessão de crédito presumido e redução de base de cálculo prescindiam de lei específica. Também não se poderia duvidar do caráter tributário, atribuído pela Constituição de 1988, às contribuições de custeio da Seguridade Social, razão pela qual não cabia a distinção em relação à matéria previdenciária” (DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8ª ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 677).

⁶²² Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8ª ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 678.

se relaciona o benefício fiscal⁶²³; e (ii) “a especificidade da lei tributária, vedando-se fórmulas indeterminadas ou delegantes de favores fiscais ao Poder Executivo”⁶²⁴.

Portanto, a submissão de benefícios fiscais à reserva de lei é pacífica, o que torna despropositado tecer maiores considerações acerca da legalidade. Não obstante, faz-se fundamental enfatizar a vinculação administrativa às leis veiculadoras de benefícios fiscais.

Para tanto, faz-se fundamental diferenciar o regime aplicável aos chamados benefícios automáticos daqueles aplicáveis a benefícios dependentes de reconhecimento, utilizando-se classificação adotada por Nuno de Sá Gomes⁶²⁵. Assim, pode-se afirmar, com o autor, que os primeiros são aqueles que “resultam directa e imediatamente da lei”⁶²⁶, ao passo que “os segundos pressupõem um ou mais actos posteriores de *reconhecimento*”⁶²⁷. Dessa forma, o direito ao gozo dos benefícios automáticos independe de qualquer tipo de autorização administrativa, de modo que, nesses casos, não há que se falar em concessão de tais benefícios por parte da Administração⁶²⁸. Os benefícios fiscais dependentes de reconhecimento, por sua vez, requerem considerações mais aprofundadas, as quais serão conduzidas em subtópico próprio, dada sua relevância no âmbito de um estudo sobre a segurança jurídica dos benefícios fiscais.

⁶²³ “As exonerações ou vêm previstas em lei específica que as regule exclusivamente ou em lei tributária, disciplinadora do correspondente tributo, que o favor legal exclui” (DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8ª ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 678).

⁶²⁴ DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8ª ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 678.

⁶²⁵ *Teoria geral dos benefícios fiscais*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1991, p. 132-140.

⁶²⁶ GOMES, Nuno de Sá. *Teoria geral dos benefícios fiscais*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1991, p. 132.

⁶²⁷ GOMES, Nuno de Sá. *Teoria geral dos benefícios fiscais*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1991, p. 132.

⁶²⁸ Acerca dos benefícios automáticos, são esclarecedoras as palavras de Nuno de Sá Gomes: “Nestes casos, verificados os *pressupostos legais* do benefício fiscal considerado, este surge, *automaticamente*, ‘*ope lege*’, sem necessidade de qualquer *iniciativa* da entidade beneficiada ou intervenção da Administração Fiscal. Portanto, nessas situações, os benefícios fiscais *não são concedidos pela administração fiscal, mas estabelecidos directamente na lei, nascendo o direito subjectivo ao benefício correspondente, da simples verificação histórica dos respectivos pressupostos*” (GOMES, Nuno de Sá. *Teoria geral dos benefícios fiscais*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1991, p. 133).

2.1. Benefícios Fiscais Dependentes de Reconhecimento Administrativo

Seguindo-se a classificação acima apresentada, tem-se que, no caso de benefícios fiscais dependentes de reconhecimento – ou seja, benefícios não automáticos –, faz-se necessária a edição de ato administrativo ou, ainda, a assinatura de contrato fiscal que reconheça a existência de certos pressupostos fáticos descritos na hipótese da norma veiculadora dos benefícios fiscais, necessários ao efetivo gozo do benefício pelo contribuinte. Esse reconhecimento tem eficácia meramente declaratória⁶²⁹ – e não constitutiva⁶³⁰ – e, conseqüentemente, eficácia *ex tunc*⁶³¹.

Dessa forma, o ato ou contrato que reconhece a existência dos requisitos aos quais a lei condiciona o gozo do benefício fiscal têm natureza fiscalizatória, porquanto o direito ao gozo do benefício fiscal decorre diretamente da lei e surge caso o contribuinte ostente as características descritas na hipótese da norma veiculadora de benefício redistributivo ou pratique a atividade descrita na hipótese da norma veiculadora de benefício indutor⁶³². Similarmente, durante a vigência do benefício fiscal, o direito ao seu gozo deverá ser preservado ao contribuinte que continue atendendo aos requisitos previstos em lei⁶³³. Nesse sentido são as considerações de José Souto Maior Borges, que, embora direcionadas às isenções, podem ser estendidas aos benefícios fiscais:

⁶²⁹ Em sentido contrário, cf. TORRES, Ricardo Lobo. Anulação de incentivos fiscais: efeitos no tempo. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 121, p. 142, out. 2005.

⁶³⁰ Cf. BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3ª ed.. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 40.

⁶³¹ Cf. GOMES, Nuno de Sá. *Teoria geral dos benefícios fiscais*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1991, p. 134; NABAIS, José Casalta. *Direito fiscal*. 4ª ed. Coimbra: Almedina, 2007, p. 432. Embora não reconheça a eficácia meramente declaratória do despacho concessivo do benefício fiscal, Ricardo Lobo Torres mitiga as consequências desse posicionamento no caso de investimento de risco: “Em outras palavras: o despacho decisório não antecede o implemento da condição, como em geral acontece nas isenções onerosas, mas o sucede. Quando se profere a decisão o fato gerador do incentivo já terá ocorrido no passado, mas as consequências jurídicas se cristalizam no futuro. De modo que ocorre o que os alemães chamam de falsa retroatividade (*unechter Rückwirkung*) ou de retroatividade das circunstâncias de fato (*tatbestandlichen Rückanknüpfung*). Não existe, ao nosso ver, nenhuma inconstitucionalidade nem ilegalidade nesse tipo de incentivo fiscal; pelo contrário, ajusta-se perfeitamente à condição de risco que marca o incentivo da MP nº 2.199-14/2001” (TORRES, Ricardo Lobo. Anulação de incentivos fiscais: efeitos no tempo. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 121, p. 144, out. 2005).

⁶³² “Quando a isenção exprima uma abstenção legítima do poder de tributar, com ela nasce para o beneficiário direito subjetivo a usufruí-la, no tempo e com o conteúdo referido na lei instituidora, desde que a sua situação se ajuste às exigências feitas pelo legislador para outorgá-la. Satisfeitas essas exigências, o legislador não é livre de, sem mais nem menos, declará-la revogada” (SEABRA FAGUNDES, M. Revogabilidade das isenções tributárias. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 58, p. 2, out./dez. 1959). A extinção dos benefícios fiscais será o objeto de estudo do Capítulo 5 deste trabalho.

⁶³³ Cf. DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Da lei tributária no tempo*. São Paulo: Obelisco, 1968, p. 281.

“A necessidade de verificações, que procedam à expedição do ato administrativo de reconhecimento da existência dos requisitos para o deferimento da isenção, liga-se às exigências de *controle fiscal*, a fim de que o regime legal das isenções não seja fraudado na sua execução; prende-se à necessidade de que, na prática, a inexistência de informações, p. ex., possibilite o gozo indevido das isenções, como sucederá se os efeitos da mesma se prolongarem além dos prazos legalmente prefixados, ou desaparecidos os pressupostos de fato para a concessão do benefício ou, ainda havendo perdido, o sujeito isento, os chamados requisitos de legitimação para a isenção, etc”⁶³⁴.

No âmbito do direito brasileiro, pode-se afirmar que os benefícios fiscais automáticos são aqueles ditos “condicionados”, ao passo que os benefícios “incondicionados” dependem de reconhecimento administrativo, conforme vem sendo largamente reconhecido pela doutrina e jurisprudência, e tendo em vista o disposto no artigo 179, do Código Tributário Nacional⁶³⁵ e ⁶³⁶. Dessa forma, pode-se afirmar que o gozo de benefício fiscal incondicionado pressupõe a produção de norma individual e concreta⁶³⁷.

Nesse sentido, Ricardo Lobo Torres⁶³⁸ identifica, no âmbito do Estado intervencionista, duas fases diferenciadas no reconhecimento do direito ao benefício fiscal condicionado. A primeira consiste no exame das “condições de legitimação”, na qual o contribuinte faz prova, junto ao Fisco, sobre as condições contidas na lei para o gozo do benefício, culminando tal fase com o reconhecimento do benefício por meio de despacho da autoridade administrativa, momento no qual nasce o “direito subjetivo do contribuinte, penetrando a isenção no seu patrimônio e tornando-se insuscetível de revogação

⁶³⁴ BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3ª ed.. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 40. Cf. NABAIS, José Casalta. *Direito fiscal*. 4ª ed. Coimbra: Almedina, 2007, p. 433.

⁶³⁵ “Art. 179. A isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão.

§ 1º Tratando-se de tributo lançado por período certo de tempo, o despacho referido neste artigo será renovado antes da expiração de cada período, cessando automaticamente os seus efeitos a partir do primeiro dia do período para o qual o interessado deixar de promover a continuidade do reconhecimento da isenção.

§ 2º O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no artigo 155” (BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 31 dez. 2012).

⁶³⁶ A classificação dos benefícios fiscais em “condicionados” e “incondicionados” será detidamente analisada no Capítulo 5 deste trabalho, oportunidade em que serão demonstradas as limitações da adoção dessa classificação para o estudo da segurança jurídica dos benefícios fiscais.

⁶³⁷ Cf. BRITTO, Lucas Galvão de. Revogação de isenção, anterioridade e direito adquirido. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 114, p. 112, 2011.

⁶³⁸ Anulação de incentivos fiscais: efeitos no tempo. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 121, p. 142, out. 2005. Cf, ainda, TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: valores e princípios constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Renovar: 2005, p. 515.

unilateral”⁶³⁹ e ⁶⁴⁰. A segunda fase consiste na verificação do atendimento dos requisitos previstos em lei, o que permitirá o efetivo gozo do benefício⁶⁴¹. Ocorre, entretanto, que como anota o próprio autor, essa metodologia de reconhecimento do direito à fruição de benefícios fiscais não pode mais ser identificada no “Estado da Sociedade de Risco”, no âmbito do qual “o reconhecimento dos incentivos concedidos sob condição de risco se efetiva *a posteriori*, isto é, depois que o contribuinte comprova haver realizado os investimentos e alcançado a melhoria inicialmente planejado”⁶⁴². Assim, conclui que, “o ato de reconhecimento não é *requisito de legitimação*, senão que já *constitui a própria concessão*”⁶⁴³.

Embora se reconheça, aqui, a utilidade prática e o caráter didático da identificação das duas etapas acima mencionadas no âmbito de alguns benefícios, a sua relevância no contexto de um estudo amplo sobre benefícios fiscais cai por terra, tendo em vista as limitações já apontadas relativamente a benefícios cuja concessão se vale de metodologia diversa. Ademais, entende-se que a compreensão de que a concessão de benefícios fiscais submete-se à reserva de lei e de que o despacho administrativo tem eficácia puramente declaratória – de maneira a produzir efeitos *ex tunc* – torna desnecessário o desenvolvimento de maiores considerações acerca do procedimento administrativo de concessão desses benefícios, a fim de se aferir o momento do nascimento do direito subjetivo ao benefício fiscal.

Não se pode deixar de reconhecer, entretanto, a extrema relevância do reconhecimento do direito subjetivo aos benefícios fiscais para a proteção do contribuinte – e realização da segurança jurídica – quando da extinção dessas medidas, no âmbito do modelo tradicionalmente adotado pela doutrina e jurisprudência brasileiras, o qual resta

⁶³⁹ TORRES, Ricardo Lobo. Anulação de incentivos fiscais: efeitos no tempo. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 121, p. 142, out. 2005.

⁶⁴⁰ “Se, por exemplo, se tratar de isenção condicionada para a construção de hotel, o contribuinte apresentará o projeto da obra, o valor do investimento, o cronograma da execução e demais requisitos previstos em lei” (TORRES, Ricardo Lobo. Anulação de incentivos fiscais: efeitos no tempo. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 121, p. 142, out. 2005).

⁶⁴¹ “No exemplo dado, a Administração, depois de reconhecido o favor, fiscalizará a construção do hotel., a ver se o projeto aprovado foi rigorosamente respeitado e se a execução da obra observou o prazo convencionado. Tanto que implementada a condição, o contribuinte terá o direito de não pagar o imposto pelo prazo estipulado na lei e no despacho concessivo” (TORRES, Ricardo Lobo. Anulação de incentivos fiscais: efeitos no tempo. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 121, p. 142, out. 2005).

⁶⁴² TORRES, Ricardo Lobo. Anulação de incentivos fiscais: efeitos no tempo. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 121, p. 142, out. 2005.

⁶⁴³ TORRES, Ricardo Lobo. Anulação de incentivos fiscais: efeitos no tempo. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 121, p. 143, out. 2005.

ancorado na teoria do direito adquirido. Acontece que, conforme será demonstrado no Capítulo 5 do presente trabalho, a adoção exclusiva desse modelo não mais se sustenta no âmbito do Estado Democrático de Direito, de modo que outros mecanismos devem ser adicionalmente adotados para realização da segurança jurídica quando da extinção de benefícios fiscais. Assim, adianta-se, ainda que não se negue, aqui, a relevância do reconhecimento do direito subjetivo ao gozo de benefício fiscal – e do momento em que tal direito nasce – para a concessão de proteção ao contribuinte, evidenciam-se que a ausência de tal reconhecimento não implica ausência de proteção.

Esse tema será detidamente analisado no Capítulo 5 desta tese; por ora, importa apenas registrar a vinculação administrativa à lei instituidora de benefícios fiscais, de modo tal que o despacho administrativo necessário ao reconhecimento do direito ao benefício fiscal tem natureza meramente declaratória. Tal conclusão relativa ao reconhecimento do direito ao benefício é aplicável independentemente da forma pela qual se dará o reconhecimento do benefício, se por ato administrativo ou, até mesmo, por contrato fiscal⁶⁴⁴.

Nesse sentido, vale esclarecer que “benefícios fiscais contratuais” são aqueles que, embora previstos por lei, são concedidos mediante contratos firmados entre o poder público e particulares, de modo que o regime jurídico ao qual se submetem essas isenções é caracterizado pela reciprocidade de direitos e obrigações⁶⁴⁵. Ocorre que, no direito brasileiro, a forma contratual corresponde, em realidade, a uma exceção, que deve ser expressamente admitida ou determinada por lei⁶⁴⁶, porquanto, via de regra, “o poder de tributar não tolera condicionamento a disposições de vontade revestidas de conteúdo

⁶⁴⁴ Cf. GOMES, Nuno de Sá. *Teoria geral dos benefícios fiscais*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1991, p. 134.

⁶⁴⁵ Cf. SEABRA FAGUNDES, M. Revogabilidade das isenções tributárias. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 58, p. 5, out./dez. 1959. Eis o teor do art. 176, *caput*, do Código Tributário Nacional: “A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração” (BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 31 dez. 2012).

⁶⁴⁶ Nesse sentido é o disposto no artigo 176 do Código Tributário Nacional: “Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração. Parágrafo único. A isenção pode ser restrita a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares” (BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 31 dez. 2012).

negocial”⁶⁴⁷. Não obstante, mesmo havendo a admissão da forma contratual para a concessão de benefícios fiscais, a vinculação material da Administração ao disposto na lei instituidora do benefício permanece⁶⁴⁸, de modo que o contrato apenas será admissível para maior controle da concessão do benefício. Dessa forma, mesmo que benefícios fiscais sejam concedidos por meio de contratos de direito público, a Administração resta vinculada a critérios constantes de lei⁶⁴⁹.

Não se pode deixar de reconhecer, entretanto, a existência de uma “discrecionariedade técnica”, a qual permite ao Administrador verificar, no caso concreto, o preenchimento dos requisitos necessários ao gozo do benefício fiscal. Trata-se, como esclarece Nuno de Sá Gomes, de “*uma margem de livre apreciação técnica e científica, no sentido de comprovar, em concreto, em que medida se verificam, quanto à pessoa singular ou colectiva beneficiada, os pressupostos legais, objectivos ou subjectivos, que fundamentam o benefício fiscal respectivo*”⁶⁵⁰.

Ademais, não se pode deixar de, no âmbito presente estudo, apontar situações expressamente previstas pela Constituição Federal de 1988 que implicam uma maior discrecionariedade administrativa relativamente à concessão de benefícios fiscais. Passa-se, agora, à apresentação dessas situações.

⁶⁴⁷ BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 85.

⁶⁴⁸ “De qualquer modo, entre nós, e no Brasil a admissibilidade constitucional da atribuição de poderes discrecionários à Administração, na concessão dos benefícios fiscais, é altamente problemática” (GOMES, Nuno de Sá. *Teoria geral dos benefícios fiscais*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1991, p. 138).

⁶⁴⁹ “Desta sorte, no sistema tributário nacional em vigor, podem ser estabelecidas isenções em dispositivos de carácter geral, aplicáveis indistintamente a toda uma classe de fatos, a toda uma categoria de pessoas, especificadas as condições e requisitos para o deferimento do benefício fiscal; ou ser autorizada a sua concessão sob a forma de contrato de direito público, celebrado pelo Executivo, no exercício de uma competência plenamente vinculada a critérios estabelecidos na lei autorizadora” (BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 87). Oportunas são, ainda, as considerações de Seabra Fagundes: “Idênticas, juridicamente, as isenções bilaterais, oriundas exclusivamente da lei e as que nascem de lei, mas constam, por igual, de instrumentos contratuais, idêntico há-de ser o tratamento a ambas dispensado, no que diz com a revogabilidade por parte do poder público. Pelo que têm que ser tratadas, umas e outras, à base da palavra empenhada, do compromisso assumido, da boa-fé de quem ficou na reciprocidade das vantagens e dos ônus. Sômente uma colocação esdrúxulamente privatista do problema, fará admitir como intangíveis obrigações bilaterais originárias de contratos, e negará essa intangibilidade às provenientes de atos legislativos” (SEABRA FAGUNDES, M. Revogabilidade das isenções tributárias. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 58, p. 5-6, out./dez. 1959). Cf., ainda, GOMES, Nuno de Sá. *Teoria geral dos benefícios fiscais*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1991, p. 138-139 e 378.

⁶⁵⁰ GOMES, Nuno de Sá. *Teoria geral dos benefícios fiscais*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1991, p. 134.

2.2. Benefícios Fiscais que Independem de Previsão em Lei Formal

Conforme a definição de benefícios fiscais adotada neste trabalho, tem-se que a vantagem caracterizadora do benefício fiscal pode decorrer de modificações em quaisquer dos critérios da regra-matriz de incidência ou, até mesmo, da redução do valor do crédito tributário já formado. Assim, tem-se que uma redução de alíquotas pode constituir um benefício fiscal. Contudo, nem toda redução de alíquota implica a concessão de um benefício fiscal⁶⁵¹, lembrando-se que a caracterização de benefícios fiscais exige, além da concessão de uma vantagem tributária, a finalidade extrafiscal – indutora ou redistributiva – e o afastamento da capacidade contributiva como referencial de igualdade, conforme apresentado no Capítulo 2.

Assim, não se pode, aqui, ignorar as chamadas “exceções à legalidade” constitucionalmente previstas⁶⁵². Vale notar que o rol de “exceções” ao princípio da legalidade é taxativo, de modo que “não há mitigação tácita ao Princípio da Legalidade em matéria tributária”⁶⁵³.

Dessa forma, deve-se atentar à exceção prevista pelo artigo 153, § 1º, da Constituição Federal, a qual possibilita que alíquotas de alguns impostos sejam elevadas ou reduzidas por ato do Poder Executivo Federal, atendidos, contudo, os limites e condições fixados por lei. Tais impostos são o Imposto sobre Importação (II), Imposto sobre a Exportação (IE); Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e o Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros (IOF). Ademais, há que se notar que o artigo 155, § 4º, da Constituição Federal, dispõe que as alíquotas do ICMS incidente, de forma monofásica, sobre combustíveis e lubrificantes serão definidas mediante deliberação dos Estados e Distrito Federal. Cabe mencionar, ainda, que o artigo 177, § 4º, I, “b”, dispõe que a alíquota da CIDE-Combustíveis poderá ser reduzida e restabelecida por ato do Poder Executivo.

⁶⁵¹ Cf. HENRIQUES, Elcio Fiori. *O regime jurídico do gasto tributário no direito brasileiro*. 223 f. 2009. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009, p. 173-174.

⁶⁵² Cf. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense: 2012, p. 181-182.

⁶⁵³ SCHOUERI, Luís Eduardo. Segurança jurídica e normas tributárias indutoras. In: RIBEIRO, Maria de Fátima (coord.). *Direito tributário e segurança jurídica*. São Paulo: MP, 2008, p. 131.

Conclui-se, portanto, que essas exceções autorizam a concessão de benefícios fiscais – decorrentes de uma redução de alíquota – sem observância da reserva legal. Note-se, portanto, que, nessas situações, o Executivo desempenha função normativa, devendo, portanto, observância às exigências constitucionais necessárias à realização da segurança jurídica na concessão de benefícios fiscais tanto na edição, quanto na aplicação normativa⁶⁵⁴. Nessa esteira, vale fazer referência ao posicionamento segundo a vinculação da Administração aos direitos fundamentais é diretamente proporcional à discricionariedade a ela atribuída⁶⁵⁵.

Finalmente, tem-se que o artigo, 155, § 2º, XII, “g”, determina que cabe à lei complementar “regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”. De plano, pode-se observar que a lei ordinária, estadual no caso, é insuficiente para a concessão de benefícios fiscais relativos ao ICMS. Ademais, os tribunais superiores têm admitido os convênios interestaduais como “fontes auto-suficientes de direito tributário”⁶⁵⁶. Registre-

⁶⁵⁴ Cf. CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7ª ed. Coimbra: Almedina, 2011, p. 441-445.

⁶⁵⁵ Nesse sentido é o entendimento de Canotilho: “Quanto mais ténue for a vinculação da administração à lei (como no caso de actos de governo), tanto mais forte é a sua vinculação imediata pelos direitos, liberdades e garantias. Assim, os direitos, liberdades e garantias constituem, desde logo, *medidas de valoração* decisivas quando a administração tem de densificar *conceitos indeterminados* (<segurança pública>, <sigilo>, <segredo de Estado>, <segurança do Estado>). Da mesma forma, quando a administração pratica actos no exercício de um *poder discricionário*, ela está obrigada a actuar em conformidade com os direitos, liberdades e garantias. Aqui, dada a frouxa pré-determinação da lei, estes direitos surgem como parâmetros imediatos de vinculação do poder discricionário da administração. Desta forma, a violação da lei constitucional, sobretudo a violação das normas constitucionais consagradas de direitos, liberdade e garantias pode originar *invalidade* de actos administrativos com o consequente recurso contencioso” (CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7ª ed. Coimbra: Almedina, 2011, p. 446).

Nessa mesma esteira é o entendimento de Ingo Sarlet: “No que tange à medida da vinculação aos direitos fundamentais, poderá afirmar-se que, quanto menor for a sujeição da administração às leis (de modo especial na esfera dos atos discricionários e no âmbito dos atos de governo), tanto maior virá a ser a necessidade de os órgãos administrativos observarem – no âmbito da discricionariedade de que dispõem – o conteúdo dos direitos fundamentais, que, consoante já assinalado, contém parâmetros e diretrizes para a aplicação e interpretação dos conceitos legais indeterminados. Isso significa, em outras palavras, que, nas hipóteses de uma maior fragilidade do princípio da legalidade, o conflito desta com o princípio da constitucionalidade acaba por resolver-se tendencialmente em favor da última” (SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 71).

⁶⁵⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Convênio, ICMS e legalidade estrita em matéria tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. *Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. São Paulo: MP, 2007, p. 354. Nesse sentido é a seguinte decisão: “TRIBUTÁRIO – IMPOSTOS MUNICIPAIS – ISENÇÃO CONCEDIDA POR MEIO DE RESOLUÇÃO LEGISLATIVA: ILEGALIDADE – VIOLAÇÃO DO ART. 176 DO CTN.

se, entretanto, o entendimento de Sacha Calmon Navarro Coêlho⁶⁵⁷ de que o princípio da legalidade exige lei estadual para a concessão de benefício fiscal relativo ao ICMS, de modo que o Convênio teria natureza meramente autorizativa⁶⁵⁸. Destaca-se que essas observações são fundamentais não apenas para a finalização do estudo da legalidade relativamente a benefícios fiscais, mas também para a compreensão da chamada “guerra fiscal”, da qual decorrem sérias questões relativas à segurança jurídica dos benefícios fiscais, os quais serão enfrentados ao longo deste trabalho.

3. Direitos de Liberdade

Conforme enunciado no primeiro Capítulo deste trabalho, a segurança jurídica dos benefícios fiscais exige o respeito ao conteúdo essencial dos direitos fundamentais. Assim, partindo-se desse pressuposto, deve-se apontar, aqui, os limites decorrentes de direitos de liberdade à concessão de benefícios fiscais⁶⁵⁹.

1. Nos termos do art. 176 do CTN, a isenção tributária somente pode ser concedida mediante lei específica, com exceção do ICMS, que se dá mediante convênio firmado entre todos os Estados (art. 150, § 6º c/c 155, § 2º, XII, ‘g’, da CF/88).

2. Ilegalidade da concessão de isenção de tributos municipais por resolução legislativa.

3. Recurso especial provido” (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 723.575. Recorrente: Município de Belo Horizonte. Recorrido: Companhia de Saneamento de Minas Gerais – COPASA/MG. Relatora: Ministra Eliana Calmon. Julgamento: 26 jun. 2007. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sSeq=704572&sReg=200500193300&sData=20070803&formato=PDF>. Acesso em: 08 jan. 2013).

⁶⁵⁷ Convênio, ICMS e legalidade estrita em matéria tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. *Incentivos fiscais*: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal. São Paulo: MP, 2007, p. 354.

⁶⁵⁸ “O art. 155, § 2º, XII, g, diz caber à lei complementar ‘regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados’ (grifamos).

O que cabe à lei complementar é regular o modo como (*modus faciendi*) se processarão os convênios. Evidentemente, a lei complementar não poderá deferir a um colegiado interestadual de funcionários públicos poderes para dar e tirar a tributação (isenção e reduções e suas revogações) *sem lei*, contra o princípio da legalidade. Estes convênios não são invenção do constituinte de 1988. A Carta de 1967 previa-os, numa outra redação menos precisa, e a Lei Complementar nº 24 cumpria a função de regular os convênios. O caso é que extrapolou e excedeu os limites processuais que lhe tinham sido balizados e acabou por transformar essas assembléias de estados em verdadeiras Assembléias Legislativas de Estados-membros, sem legisladores eleitos, contra o espírito da Constituição. Inexplicavelmente, o Judiciário tolerou o agravo” (COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Convênio, ICMS e legalidade estrita em matéria tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. *Incentivos fiscais*: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal. São Paulo: MP, 2007, p. 347).

⁶⁵⁹ Ainda que esses direitos ostentem uma faceta positiva, focalizar-se-á, aqui, sua faceta negativa. Afinal, uma vez que se visa à análise das eventuais intervenções em direitos de liberdade decorrentes de benefícios fiscais, destaca-se o caráter “de defesa” dos direitos de liberdade. Nesse sentido: “Mesmo que apenas intuitivamente e de forma superficial, é possível perceber que as liberdades públicas têm como função primordial proteger algo contra intervenções indevidas. Essa simples percepção exige, de pronto, a definição

Ao se indagar acerca da admissibilidade de normas veiculadoras de benefícios fiscais face aos direitos de liberdade, a questão primordial que se coloca é a de saber se e em que medida uma norma que persegue finalidades extrafiscais requer justificação perante os direitos de liberdade⁶⁶⁰. Para tanto, faz-se necessário verificar, primeiramente, se normas veiculadoras de benefícios fiscais podem tangenciar direitos fundamentais de liberdade, de modo a caracterizar intervenção para a qual se faça necessária justificação. De forma subjacente a essa questão, coloca-se aquela relativa à definição de “intervenção em direitos de liberdade”.

3.1. Intervenção em Direitos de Liberdade

3.1.1. Pressupostos Teóricos

Para que se possa estabelecer critérios para a aferição da intervenção em direitos fundamentais por meio de normas veiculadoras de benefícios fiscais, de modo que se faça necessária a justificação dessas normas em face daqueles direitos⁶⁶¹, fundamental para a realização da segurança jurídica dos benefícios fiscais – mormente em sua concessão – faz-se necessário, com base na teoria dos direitos fundamentais, o estabelecimento de algumas premissas.

Logicamente, tais premissas devem ser coerentes com o modelo teórico de natureza relativista, o qual, por sua vez, se mostra o mais consentâneo com os demais pressupostos do presente trabalho, especialmente com a forma pela qual se delimitou o princípio da

do que é esse *algo*, qual a sua *extensão* e quais são os tipos possíveis de *intervenção*. O que mais interessa aqui é, sem dúvida, a definição daquilo que é protegido e sua relação com as possíveis intervenções” (SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 70).

⁶⁶⁰ Cf. JACHMANN, Monika. *Verfassungsrechtliche Grenzen der Besteuerung: sozialstaatliche Steuergesetzgebung im Spannungsverhältnis zwischen Gleichheit und Freiheit*. Aachen: Shaker, 1996, p. 21; JOCHUM, Georg. *Die Steuervergünstigung: Vergünstigungen und vergleichbare Subventionsleistungen im deutschen und europäischen Steuer-, Finanz- und Abgabenrecht*. Berlin: LIT, 2006, p. 306; WERNSMANN, Rainer. *Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2005, p. 345.

⁶⁶¹ Nesse sentido, cf. ALEXY, Robert. *Theorie der Grundrechte*. 5ª ed. Frankfurt am Main: Suhrkamp, 2006, p. 300.

segurança jurídica, conforme demonstrado no primeiro Capítulo. Consoante já aludido no mencionado Capítulo, embora se esteja, aqui, fazendo-se referência genérica às teorias relativistas, em oposição àquelas de orientação absoluta, tem-se que tal generalização é insuficiente para um melhor detalhamento daquilo que deve ser compreendido como “intervenção em direitos fundamentais”.

Nesse sentido, para se completar a definição acerca do modelo teórico de direitos fundamentais a ser seguida no presente trabalho – a qual se faz fundamental para a definição do que será considerado “intervenção estatal” – importa fazer alusão à chamadas teorias interna e externa relativas à relação entre os direitos e seus limites⁶⁶².

Seguindo-se os pressupostos da teoria interna, pode-se afirmar que os limites de cada direito são definidos de forma interna a ele, de forma que não estão sob a influência de fatores externos, mormente de colisões com outros direitos, de modo que a proteção *prima facie* assegurada por um determinado direito equivale àquela definitiva⁶⁶³. A teoria interna não entende que há, de um lado, o direito, e, de outro, suas restrições⁶⁶⁴; em vez disso, para os defensores dessa teoria, há apenas o direito com um determinado conteúdo⁶⁶⁵. Dessa forma, a teoria interna se concentra na demonstração da possibilidade de os limites dos direitos serem definidos internamente, rechaçando-se limitações externas⁶⁶⁶.

⁶⁶² Cabe, aqui, a seguinte observação de Ingo Sarlet: “Importa destacar, para evitar mal-entendidos, que a contraposição de apenas duas teorias (interna e externa) não deverá ser tomada como significando o desconhecimento de que há importantes variações no âmbito de cada uma das teorias ou mesmo de que existem concepções que poderiam ser enquadradas, dadas as suas peculiaridades, em separado. A opção pela abordagem ‘apenas’ das teorias interna e externa se deve, para além da tentativa de uma redução da complexidade do tema, tanto ao fato de serem de longe as duas concepções mais relevantes em termos de sustentação doutrinária e jurisprudencial, quanto pelo fato de ser possível, à luz de ambas, concentrar, no nosso entender, os aspectos mais importantes para o enfrentamento da problemática dos limites e limites aos limites dos direitos fundamentais” (SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional*. 10ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 388).

⁶⁶³ SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 128-129.

⁶⁶⁴ ALEXY, Robert. *Theorie der Grundrechte*. 5ª ed. Frankfurt am Main: Suhrkamp, 2006, p. 250.

⁶⁶⁵ Nesse sentido, cf. HÄBERLE, Peter. *Die Wesengehaltgarantie des Art. 19 Abs. 2 Grundgesetz*. Heidelberg: C. F. Müller, 1983, p. 126 e ss.

⁶⁶⁶ SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 130. Para uma análise das teorias internas cf. PULIDO, Carlos Bernal. *El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales: el principio de proporcionalidad como criterio para determinar el contenido de los derechos fundamentales vinculante para el legislador*. 3ª ed. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2007, p. 448 e ss.

A teoria externa, por sua vez, analisa as restrições a direitos fundamentais a partir de dois elementos distintos, porquanto, de um lado, há um direito e, do outro, as restrições a tal direito⁶⁶⁷. Note-se, portanto, que, diferentemente do defendido pela teoria interna, segundo os pressupostos da teoria externa, o direito *prima facie* protegido não se confunde com aquele definitivamente protegido, uma vez que este pressupõe o equacionamento das restrições a tal direito, o que exigirá a solução da colisão entre direitos, requerendo, sobretudo, a aplicação da proporcionalidade⁶⁶⁸. Não há que se pretender, entretanto, como salienta Alexy⁶⁶⁹, que haja uma relação⁶⁷⁰ necessária entre o direito e suas restrições, de modo que se pode falar em direitos sem restrições.

Tendo em vista, portanto, o fato de a teoria externa compreender o direito de forma independente de suas restrições, tem-se que tal teoria exige um jogo de argumentos e contra-argumentos que impõe um ônus argumentativo quando da intervenção em direitos fundamentais, o que redundará em uma melhor compatibilização da teoria externa com as premissas adotadas no presente trabalho relativas ao princípio da segurança jurídica^{671 e 672}. Afinal, o mencionado ônus argumentativo permite uma maior proteção aos direitos fundamentais que aquela proporcionada pela teoria interna⁶⁷³. Ademais, em atenção ao rigor metodológico, não se pode deixar de anotar que, subjacente à adoção da teoria externa está aceitação das normas de direitos fundamentais como princípios, de modo que as posições consubstanciadas em tais normas podem ser entendidas como posições *prima*

⁶⁶⁷ Cf. ALEXY, Robert. *Theorie der Grundrechte*. 5ª ed. Frankfurt am Main: Suhrkamp, 2006, p. 250.

⁶⁶⁸ Cf. BOROWSKI, Martin. Abwehrrechte als grundrechtliche Prinzipien. In: SIECKMANN, Jan-R. *Die Prinzipientheorie der Grundrechte: Studien zur Grundrechtstheorie Robert Alexys*. Baden-Baden: Nomos, 2007, p. 86; SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 138.

⁶⁶⁹ Cf. *Theorie der Grundrechte*. 5ª ed. Frankfurt am Main: Suhrkamp, 2006, p. 250.

⁶⁷⁰ Como destaca o autor, essa relação decorre da necessidade de compatibilização entre direitos de diferentes indivíduos e entre direitos individuais e bens coletivos (ALEXY, Robert. *Theorie der Grundrechte*. 5ª ed. Frankfurt am Main: Suhrkamp, 2006, p. 250).

⁶⁷¹ Reitera-se aqui, de certa forma, os argumentos já apontados no Capítulo 1 do presente trabalho para a justificação da filiação do presente trabalho à corrente defensora de um conteúdo essencial relativo para os direitos fundamentais.

⁶⁷² “Percebe-se, desde logo, que tal distinção entre âmbito de proteção e limites oferece significativas vantagens em termos de operacionalidade jurídico-dogmática, correspondendo à exigência de transparência metodológica, especialmente por não misturar interesses divergentes, além de implicar que o ônus de justificação de uma restrição recaia sobre o intérprete que a invoca, o que apenas reforça a tese de que os fins não podem jamais justificar os meios, visto que não apenas o resultado, mas, sobretudo o caminho percorrido da conversão de uma posição *prima facie* (âmbito de proteção) em um direito (ou garantia) definitivo(a) afigura-se decisivo e viabiliza um controle de todo o procedimento” (SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional*. 10ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 390).

⁶⁷³ Cf. SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 253.

facie, e não como posições definitivas⁶⁷⁴. Desse modo, como esclarece Alexy⁶⁷⁵, em um modelo de princípios, o que vem a ser restringido é o direito *prima facie* assegurado por norma de direito fundamental.

Nesse sentido, tem-se que a noção de suporte fático desempenha papel de elevadíssima relevância para o estudo e, conseqüentemente, para a proteção de direitos fundamentais⁶⁷⁶. O suporte fático dos direitos fundamentais não compreende apenas aquilo que se protege pelos direitos fundamentais⁶⁷⁷ – chamado de *âmbito de proteção*⁶⁷⁸ –, mas

⁶⁷⁴ Embora não se verifique aqui a oportunidade para um aprofundamento na teoria dos princípios, faz-se necessário alusão à seguinte observação de Alexy: “Se a teoria interna ou a teoria externa está correta depende essencialmente se normas de direitos fundamentais são consideradas como regras ou como princípios, se as posições de direitos fundamentais são então consideradas como posições definitivas ou *prima facie*. Partindo-se de posições definitivas, a teoria externa pode ser refutada; partindo-se de posições *prima facie*, a teoria interna pode ser refutada” (tradução livre). No original: “Ob die Außen- oder die Innentheorie zutrifft, hängt wesentlich davon ab, ob die Grundrechtsnormen als Regeln oder als Prinzipien, die Grundrechtspositionen also als definitive oder als *prima facie*-Positionen betrachtet werden. Geht man von definitiven Positionen aus, so kann die Außentheorie, geht man von *prima facie*-Positionen aus, so kann die Innentheorie widerlegt werden” (ALEXY, Robert. *Theorie der Grundrechte*. 5ª ed. Frankfurt am Main: Suhrkamp, 2006, p. 251). O autor ainda anota que, por ser correto falar em restrições a direitos fundamentais apenas seguindo-se o modelo de princípios, aquele que fala de restrições a direitos fundamentais o faz de forma metafórica ou toma o modelo de princípios como pressuposto (ALEXY, Robert. *Theorie der Grundrechte*. 5ª ed. Frankfurt am Main: Suhrkamp, 2006, p. 253). Para maiores considerações acerca do entendimento de normas veiculadoras de direitos fundamentais como princípios cf. BOROWSKI, Martin. *Grundrechte als Prinzipien*. 2ª ed. Baden-Baden: Nomos, 2007.

⁶⁷⁵ *Theorie der Grundrechte*. 5ª ed. Frankfurt am Main: Suhrkamp, 2006, p. 253.

⁶⁷⁶ Não obstante, vale trazer à baila as seguintes observações de Virgílio Afonso da Silva acerca da noção de suporte fático no âmbito do direito constitucional brasileiro: “*Suporte fático* é conceito quase desconhecido no direito constitucional brasileiro. No campo jurídico seu uso é limitado quase que apenas ao direito penal, no âmbito do qual é também chamado de *tipo*; ao direito tributário, e m que costumam ser preferidas as expressões *fato gerador* e *hipótese de incidência*; e ao direito civil, sobretudo entre os civilistas influenciados por Pontes de Miranda.

Por que o conceito de suporte fático quase sempre passou ao largo do direito constitucional brasileiro? Parece-me ser, aqui, possível formular uma hipótese, baseada em duas variáveis. De um lado, porque o direito constitucional brasileiro, sobretudo o anterior à constituição de 1988, sempre foi um *direito constitucional da organização estatal*, da organização dos poderes, e menos um direito constitucional dos direitos fundamentais. Como se verá, é no âmbito dos direitos fundamentais que o conceito de suporte fático tem sua aplicação por excelência no direito constitucional. De outro lado, porque o método de trabalho analítico é menos comum no direito constitucional brasileiro. E é sobretudo a partir da dogmática analítico-constitucional – preocupada, entre outras coisas, com uma minuciosa análise conceitual e com a reconstrução de complexos problemas teóricos e práticos a partir de seus elementos constitutivos mais simples – que a necessidade e, sobretudo, a utilidade da definição de um suporte fático para os direitos fundamentais ficam patentes” (SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 65-66).

⁶⁷⁷ Hillgruber define o âmbito de proteção como o “campo de aplicação dos direitos fundamentais de liberdade” (*Anwendungsfeld von Freiheitsgrundrechte*) (HILLGRUBER, Christian. Grundrechtlicher Schutzbereich, Grundrechtsausgestaltung und Grundrechtseingriff. In: ISENSEE, Josef; KIRCHHOF, Paul. *Handbuch des Staatsrechts*. V. IX. 3ª ed. Heidelberg: C. F. Müller, 2011, p. 982).

⁶⁷⁸ Em atenção ao rigor científico, é fundamental esclarecer que há autores que utilizam a expressão “âmbito de proteção” como sinônimo de “suporte fático”, sem que haja, todavia, relevante diferença conceitual em relação à noção de suporte fático aqui exposta. Nesse sentido é, por exemplo, a lição de Klaus Stern que, embora utilize a expressão “âmbito de proteção” como equivalente à “suporte fático”, esclarece que o “âmbito de proteção” não é determinado apenas a partir do bem protegido, porquanto contém outros elementos, dentre os quais o autor menciona aqueles relacionados à intervenção em tais direitos (Cf. STERN,

também a noção de *intervenção estatal*⁶⁷⁹. Seguindo-se essa linha de raciocínio tem-se que os critérios do suporte fático da norma veiculadora de direitos fundamentais serão preenchidos caso se esteja diante de uma intervenção no âmbito de proteção de determinado direito fundamental, o que ensejará a necessidade de fundamentação de tal intervenção. Por outro giro, na esteira de Borowski⁶⁸⁰, tem-se que se, e somente se, há uma intervenção no âmbito de proteção de determinado direito fundamental, é aberta a proteção *prima facie* do direito em questão, restando ao Estado o dever de fundamentação da medida⁶⁸¹. Note-se, portanto, que o âmbito de proteção dos direitos fundamentais consubstancia uma proteção *prima facie*, e não uma proteção definitiva⁶⁸².

A primeira questão que se coloca para a definição tanto do “âmbito de proteção” quando da “intervenção estatal” relaciona-se ao questionamento sobre se (i) qualquer “ação, fato, estado ou posição jurídica”⁶⁸³ que guardam relação temática com direito fundamental devem ser incluídos em seu âmbito de proteção ou se seria necessária a exclusão, de antemão, de algumas dessas situações e se (ii) qualquer restrição a direito

Klaus. Einleitung: die Hauptprinzipien des Grundrechtssystems des Grundgesetzes. In: STERN, Klaus; BECKER, Florian (coord.). *Grundrechte-Kommentar*. Köln: Carl Heymanns, 2010, p. 39). Ademais, há autores que, embora não façam referência expressa a “suporte fático”, tratam de seus elementos (âmbito de proteção e intervenção) de forma inter-relacionada (Cf. PIEROTH, Bodo; SCHLINK, Bernhard. *Grundrechte Staatsrecht II*. 27ª ed. Heidelberg: C. F. Müller, 2011, p. 58).

⁶⁷⁹ Cf. ALEXYS, Robert. *Theorie der Grundrechte*. 5ª ed. Frankfurt am Main: Suhrkamp, 2006, p. 277; BOROWSKI, Martin. Abwehrrechte als grundrechtliche Prinzipien. In: SIECKMANN, Jan-R. *Die Prinzipientheorie der Grundrechte: Studien zur Grundrechtstheorie Robert Alexys*. Baden-Baden: Nomos, 2007, p. 88.

⁶⁸⁰ Abwehrrechte als grundrechtliche Prinzipien. In: SIECKMANN, Jan-R. *Die Prinzipientheorie der Grundrechte: Studien zur Grundrechtstheorie Robert Alexys*. Baden-Baden: Nomos, 2007, p. 89. Nesse mesmo sentido cf. HILLGRUBER, Christian. Grundrechtlicher Schutzbereich, Grundrechtsausgestaltung und Grundrechtseingriff. In: ISENSEE, Josef; KIRCHHOF, Paul. *Handbuch des Staatsrechts*. V. IX. 3ª ed. Heidelberg: C. F. Müller, 2011, p. 982.

⁶⁸¹ Virgílio Afonso da Silva inclui um terceiro elemento na definição de suporte fático dos direitos fundamentais, qual seja, a “ausência de fundamentação constitucional. Eis o esclarecimento do autor a esse respeito: “Ora, se suporte fático são os elementos que, quando preenchidos, dão ensejo à realização do preceito da norma de direito fundamental, é facilmente perceptível que não basta a ocorrência desses dois elementos para que a consequência jurídica de um direito de liberdade seja acionada. É ainda necessário que não haja fundamentação constitucional (não-FC) para a intervenção. Se houver fundamentação constitucional para a intervenção estar-se-á diante não de uma violação, mas de uma restrição constitucional ao direito fundamental, o que impede a ativação da consequência jurídica (declaração de inconstitucionalidade e retorno ao *status quo ante*). Por isso parece-me mais correto definir o suporte fático não apenas como (APx e IEx), mas incluir nesse conceito a ausência de fundamentação constitucional” (SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 75-76).

⁶⁸² Cf. HILLGRUBER, Christian. Grundrechtlicher Schutzbereich, Grundrechtsausgestaltung und Grundrechtseingriff. In: ISENSEE, Josef; KIRCHHOF, Paul. *Handbuch des Staatsrechts*. V. IX. 3ª ed. Heidelberg: C. F. Müller, 2011, p. 982; MENDES, Gilmar Ferreira. Âmbito de proteção de direitos fundamentais e as possíveis limitações. In: MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Hermenêutica constitucional e direitos fundamentais*. Brasília: Brasília Jurídica, 2000, p. 212.

⁶⁸³ SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 73.

fundamental pode ser considerada uma restrição a direito fundamental – de modo a requerer justificação específica – ou há restrições que não podem consideradas intervenção estatal⁶⁸⁴, por tratarem-se de “meras regulamentações”⁶⁸⁵. Essas indagações remetem à dicotomia “suporte fático amplo” e “suporte fático restrito”, lembrando-se, com Virgílio Afonso da Silva que “a ‘simples’ decisão por um suporte fático amplo ou por um suporte fático restrito (...) tem efeitos na definição de como controlar as restrições aos direitos fundamentais, na fundamentação do conteúdo essencial dos direitos fundamentais e (...) será decisiva no debate acerca da eficácia das normas constitucionais que garantem direitos fundamentais”⁶⁸⁶.

Em linhas gerais, pode-se afirmar que o suporte fático restrito pressupõe a prévia exclusão do âmbito de proteção de um direito fundamental de determinadas situações, embora estas guardem uma relação temática com tal direito fundamental. Sob o prisma da intervenção, pode-se afirmar que a restrição do suporte fático redundará na admissão de determinadas restrições a direitos fundamentais sem que haja um ônus argumentativo tendente à justificação da medida, afinal, a rigor, tais restrições não caracterizam uma “intervenção estatal” – esta tomada como elemento do suporte fático de direitos fundamentais⁶⁸⁷. Dado o escopo do presente trabalho, não é pertinente um aprofundamento acerca das teorias voltadas a definição do conteúdo do suporte fático restrito, de modo que cabe, aqui, tão somente registrar a variedade de posições e de estratégia voltadas para tal definição do suporte fático restrito⁶⁸⁸.

A admissão de um suporte fático amplo de direitos fundamentais, por sua vez, implica a rejeição (i) da exclusão apriorística de comportamentos ou situações do âmbito de proteção dos direitos fundamentais, bem como da (ii) exclusão da “mera regulamentação” do conceito de intervenção em direitos fundamentais. Dessa forma, a

⁶⁸⁴ Cf. PIEROTH, Bodo; SCHLINK, Bernhard. *Grundrechte Staatsrecht II*. 27ª ed. Heidelberg: C. F. Müller, 2011, p. 55 e ss; WERNSMANN, Rainer. *Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2005, p. 352 e ss.

⁶⁸⁵ Cf. SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 41.

⁶⁸⁶ SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 79.

⁶⁸⁷ SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, *passim*.

⁶⁸⁸ “Em geral, todos eles costumam ter pelo menos dois pontos em comum: (a) a busca pela essência de determinado direito ou determinada manifestação humana e (b) a rejeição da idéia de colisão entre direitos fundamentais” (SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 82).

aceitação do suporte fático amplo impõe que qualquer conduta ou situação que se relacione à proteção de determinado direito fundamental seja incluída no âmbito de proteção de tal direito⁶⁸⁹, o que não quer significar, entretanto, que tal conduta ou situação seja definitivamente protegida⁶⁹⁰. Similarmente, a aceitação de um suporte fático amplo implica a aceitação de uma noção abrangente de “intervenção”⁶⁹¹, sem que, portanto, determinadas medidas sejam previamente excluídas da noção de intervenção⁶⁹², de modo a dispensar justificação específica⁶⁹³. Dessa forma, no âmbito do suporte fático amplo, ganha especial relevância a fundamentação da intervenção estatal⁶⁹⁴, de modo que, adianta-se, esta só será admissível caso “passe” pelo teste da proporcionalidade.

O conceito de intervenção será retomado no próximo item. Por ora, pretende-se apenas salientar as diferenças entre o suporte fático amplo e aquele restrito, a fim de se fixar a posição a ser aqui adotada. Para tanto, é fundamental observar, com Virgílio Afonso da Silva⁶⁹⁵, de forma contraintuitiva, que não há uma ligação necessária entre a teoria interna e o suporte fático restrito ou entre a teoria externa e o suporte fático amplo. Afinal, “metodologicamente, falar em extensão do suporte fático não implica falar na forma de relação entre o direito e suas restrições”⁶⁹⁶. Nesse sentido, o autor chama a atenção para o fato de que inúmeros autores mostram-se adeptos de uma teoria externa e, concomitantemente, aceitam um suporte fático restrito. Dentre estes, faz referência especial a Pieroth e Schlink, cuja obra sobre direitos fundamentais vem exercendo grande influência sobre gerações de juristas na Alemanha⁶⁹⁷.

⁶⁸⁹ Cf. ALEXY, Robert. *Theorie der Grundrechte*. 5ª ed. Frankfurt am Main: Suhrkamp, 2006, p. 291.

⁶⁹⁰ Logo, embora a inclusão de determinada conduta ou situação no âmbito de proteção de um direito fundamental represente uma proteção *prima facie*, esta não se confunde com a proteção definitiva, a qual pressupõe um sopesamento nas situações concretas (SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 109).

⁶⁹¹ Cf. ALEXY, Robert. *Theorie der Grundrechte*. 5ª ed. Frankfurt am Main: Suhrkamp, 2006, p. 292.

⁶⁹² Cf. SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 111.

⁶⁹³ Cf. ALEXY, Robert. *Theorie der Grundrechte*. 5ª ed. Frankfurt am Main: Suhrkamp, 2006, p. 290.

⁶⁹⁴ “De uma certa forma, o que ocorre é um deslocamento do foco da argumentação: ao invés de um foco no momento da definição daquilo que é protegido e daquilo que caracteriza uma intervenção estatal, há uma concentração da argumentação no *momento da fundamentação da intervenção*” (SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 99).

⁶⁹⁵ *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 158.

⁶⁹⁶ SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 158.

⁶⁹⁷ Cf. SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 159-162.

De fato, Pieroth e Schlink⁶⁹⁸ rejeitam, expressamente, o suporte fático amplo para os direitos fundamentais, ao afirmarem que não há justificativa para a extensão do âmbito de proteção de direitos fundamentais⁶⁹⁹. Os autores entendem que o exagero na exigência de fundamentação para as ações estatais – uma vez que qualquer ação deveria ser justificada – redundaria em uma banalização dos direitos fundamentais. Ocorre, entretanto, que os autores também refutam uma restrição excessiva do âmbito de proteção dos direitos fundamentais⁷⁰⁰. Desse modo, Pieroth e Schlink⁷⁰¹ afirmam que o âmbito de proteção de cada direito fundamental deve ser simplesmente determinado, de forma correta, a partir dos métodos jurídicos normais para a interpretação⁷⁰². Da mesma forma, os autores destacam que também a intervenção deve ser determinada a partir da função e conceituação dos direitos fundamentais, e não a partir de outras suposições⁷⁰³.

A fim de ilustrar a banalização dos direitos fundamentais que pode decorrer da adoção de um suporte fático amplo, os autores mencionam que até mesmo a proibição de se atravessar a rua quando o está vermelho poderia ser considerado uma intervenção na liberdade de consciência, de modo a exigir justificção constitucional, tendo em vista que se intervém no direito de o cidadão julgar se há ou não perigo em se atravessar a rua⁷⁰⁴. Exemplos como esse são fartos no âmbito do direito tributário, porquanto a simples existência de norma tributária tem o condão de interferir no comportamento e decisões do cidadão/contribuinte – embora no caso de normas tributárias indutoras não há imperatividade, como no caso da regra que impede que se atravesse a rua com o sinal vermelho –, de modo intervir na liberdade do indivíduo, ensejando a necessidade de justificção⁷⁰⁵.

⁶⁹⁸ *Grundrechte Staatsrecht II*. 27ª ed. Heidelberg: C. F. Müller, 2011, p. 59.

⁶⁹⁹ Nesse mesmo sentido cf. HILLGRUBER, Christian. Grundrechtlicher Schutzbereich, Grundrechtsausgestaltung und Grundrechtseingriff. In: ISENSEE, Josef; KIRCHHOF, Paul. *Handbuch des Staatsrechts*. V. IX. 3ª ed. Heidelberg: C. F. Müller, 2011, p. 988.

⁷⁰⁰ Nesse mesmo sentido cf. HILLGRUBER, Christian. Grundrechtlicher Schutzbereich, Grundrechtsausgestaltung und Grundrechtseingriff. In: ISENSEE, Josef; KIRCHHOF, Paul. *Handbuch des Staatsrechts*. V. IX. 3ª ed. Heidelberg: C. F. Müller, 2011, p. 988.

⁷⁰¹ *Grundrechte Staatsrecht II*. 27ª ed. Heidelberg: C. F. Müller, 2011, p. 59.

⁷⁰² Nesse mesmo sentido, cf. MENDES, Gilmar Ferreira. Âmbito de proteção de direitos fundamentais e as possíveis limitações. In: MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Hermenêutica constitucional e direitos fundamentais*. Brasília: Brasília Jurídica, 2000, p. 212.

⁷⁰³ Cf. PIEROTH, Bodo; SCHLINK, Bernhard. *Grundrechte Staatsrecht II*. 27ª ed. Heidelberg: C. F. Müller, 2011, p. 59.

⁷⁰⁴ Cf. PIEROTH, Bodo; SCHLINK, Bernhard. *Grundrechte Staatsrecht II*. 27ª ed. Heidelberg: C. F. Müller, 2011, p. 59.

⁷⁰⁵ Cf. WERNSMANN, Rainer. *Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2005, p. 348.

Analisando-se que, segundo esse entendimento, nem tudo aquilo que aparente guardar relação com as noções de âmbito de proteção ou intervenção venha a ser, no caso concreto, incluído em tais conceitos, tem-se que, de fato, os autores não aceitam a teoria do suporte fático amplo, o que, por extensão, os torna adeptos do suporte fático restrito. Ocorre, entretanto, que, ao fazer alusão à determinação correta a partir de métodos de interpretação, esses autores parecem simplesmente negar a problemática relativa à dicotomia suporte fático amplo/restrito.

Diante disso, seguindo-se a orientação de Pieroth e Schlink relativamente à determinação do suporte fático de direitos fundamentais – o que significa uma rejeição do suporte fático amplo⁷⁰⁶ –, deve haver um maior esforço hermenêutico na determinação do que caracteriza a intervenção e do que compõe o âmbito de proteção de determinado direito fundamental. Assim, passa-se, agora, a discorrer acerca da caracterização da intervenção em direitos fundamentais⁷⁰⁷, a fim de que se possa precisar se e em que circunstâncias uma norma veiculadora de benefícios fiscais pode redundar em intervenção em direitos fundamentais, reclamando, portanto, fundamentação⁷⁰⁸ a partir da proporcionalidade, a fim de que haja respeito ao conteúdo essencial dos direitos fundamentais.

⁷⁰⁶ Neste ponto, embora se aceite, neste trabalho, a natureza de princípios dos direitos fundamentais, o que implica a adesão à teoria externa, no tocante às restrições a direitos fundamentais, rejeita-se, aqui, o suporte fático amplo, de forma que, neste ponto, há um afastamento da teoria de Alexy. Não se observa qualquer incompatibilidade entre a aceitação do caráter principiológico dos direitos fundamentais com a rejeição do suporte fático amplo. Nesse mesmo sentido cf. MENDES, Gilmar Ferreira. *Âmbito de proteção de direitos fundamentais e as possíveis limitações*. In: MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Hermenêutica constitucional e direitos fundamentais*. Brasília: Brasília Jurídica, 2000, p. 212 e ss. Em sentido contrário, cf. SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 161.

⁷⁰⁷ Dado o escopo do presente trabalho, não há que se tecer maiores considerações acerca da determinação do âmbito de proteção dos direitos fundamentais, porquanto o que se pretende, aqui, é tão somente demonstrar se, e em que circunstâncias, normas veiculadoras de benefícios fiscais podem consistir em intervenção a direitos fundamentais. Para maiores considerações acerca da determinação do âmbito de proteção dos direitos fundamentais cf. PIEROTH, Bodo; SCHLINK, Bernhard. *Grundrechte Staatsrecht II*. 27ª ed. Heidelberg: C. F. Müller, 2011, p. 59-60.

⁷⁰⁸ Cf. WERNSMANN, Rainer. *Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2005, p. 345.

3.1.2. Caracterização da Intervenção

A fim de se discorrer acerca da caracterização da intervenção, faz-se necessário, primeiramente, um esclarecimento terminológico. No presente trabalho, entende-se que restrição, limitação, limites e intervenção – além de outros termos semelhantes – são sinônimos, de modo que se dará preferência, aqui, à utilização de “intervenção”⁷⁰⁹, dada a maior amplitude normalmente atribuída a esse termo⁷¹⁰. Feita essa ressalva terminológica, pode-se definir a intervenção como a negação ao indivíduo, pelo Estado, de um comportamento compreendido no âmbito de proteção de determinado direito fundamental⁷¹¹. Por outro giro, pode-se afirmar que a intervenção pressupõe uma interferência no âmbito de proteção de um determinado direito fundamental, de modo que só pode haver intervenção naquilo que é protegido por um direito fundamental⁷¹². Há que se notar, ainda, que a intervenção pode consistir tanto em norma⁷¹³ geral e abstrata, quanto individual e concreta⁷¹⁴.

Não há, todavia, que se confundir a intervenção no âmbito de proteção de determinado direito fundamental com a violação de tal direito, porquanto esta pressupõe a inadmissibilidade da intervenção perpetrada⁷¹⁵. Similarmente, não se pode confundir a intervenção com a configuração (*Ausgestaltung*) de direitos fundamentais, porquanto esta

⁷⁰⁹ Está-se, assim, seguindo-se o posicionamento de Pieroth e Schlink (Cf. *Grundrechte Staatsrecht II*. 27ª ed. Heidelberg: C. F. Müller, 2011, p. 55).

⁷¹⁰ Diferentemente, da posição aqui adotada, para Alexy, restrição e intervenção em direitos fundamentais não se confundem. A restrição em direitos fundamentais (*Grundrechtsschranke*), diferentemente da intervenção (*Eingriff*), pressupõe a compatibilidade constitucional. Assim, como observa um autor, caso uma determinada norma não seja compatível com a Constituição, ela poderá configurar uma intervenção, mas jamais uma restrição (ALEXY, Robert. *Theorie der Grundrechte*. 5ª ed. Frankfurt am Main: Suhrkamp, 2006, p. 254).

⁷¹¹ Cf. PIEROTH, Bodo; SCHLINK, Bernhard. *Grundrechte Staatsrecht II*. 27ª ed. Heidelberg: C. F. Müller, 2011, p. 55.

⁷¹² Cf. HILLGRUBER, Christian. Grundrechtlicher Schutzbereich, Grundrechtsausgestaltung und Grundrechtseingriff. In: ISENSEE, Josef; KIRCHHOF, Paul. *Handbuch des Staatsrechts*. V. IX. 3ª ed. Heidelberg: C. F. Müller, 2011, p. 982; PIEROTH, Bodo; SCHLINK, Bernhard. *Grundrechte Staatsrecht II*. 27ª ed. Heidelberg: C. F. Müller, 2011, p. 1015.

⁷¹³ Destaca-se, assim, o caráter normativo da intervenção, seguindo-se o raciocínio de Alexy quando da definição de restrições a direitos fundamentais (*Grundrechtsschranken*) (Cf. ALEXY, Robert. *Theorie der Grundrechte*. 5ª ed. Frankfurt am Main: Suhrkamp, 2006, p. 254).

⁷¹⁴ Cf. PIEROTH, Bodo; SCHLINK, Bernhard. *Grundrechte Staatsrecht II*. 27ª ed. Heidelberg: C. F. Müller, 2011, p. 55.

⁷¹⁵ Cf. HILLGRUBER, Christian. Grundrechtlicher Schutzbereich, Grundrechtsausgestaltung und Grundrechtseingriff. In: ISENSEE, Josef; KIRCHHOF, Paul. *Handbuch des Staatsrechts*. V. IX. 3ª ed. Heidelberg: C. F. Müller, 2011, p. 982; PIEROTH, Bodo; SCHLINK, Bernhard. *Grundrechte Staatsrecht II*. 27ª ed. Heidelberg: C. F. Müller, 2011, p. 58; SIECKMANN, Jan-Reinard. *Modelle des Eigentumsschutzes: eine Untersuchung zur Eigentumsgarantie des Art. 14 GG*. Baden-Baden: Nomos, 1998, p. 264.

mantém intacto o âmbito de proteção dos direitos fundamentais⁷¹⁶, lembrando-se que, por vezes, a configuração tem justamente o condão de detalhar os direitos fundamentais, de modo a permitir seu exercício⁷¹⁷.

A doutrina e jurisprudência alemãs desenvolveram alguns critérios para a determinação da intervenção estatal. Assim, tradicionalmente, adotava-se quatro critérios para a configuração da intervenção, a qual pode ser referida como “conceito clássico de intervenção”. Segundo tal concepção clássica, a configuração da intervenção exigia (i) que o efeito considerado tivesse sido visado pelo Estado (coincidência com a finalidade), (ii) que se tratasse de uma consequência direta de uma ação estatal, de modo que não se admitia uma consequência indireta, ainda que visada, (iii) ato jurídico com consequências jurídicas, e não meramente fáticas, (iv) ato jurídico dotado imperatividade⁷¹⁸.

A compreensão de direitos fundamentais inerente a essa orientação tem sido considerada muito estreita, do que se depreende sua incompatibilidade com o Estado Democrático de Direito. Nesse sentido, desenvolveu-se, na Alemanha, um conceito moderno de intervenção em direitos fundamentais, a qual alarga todos os critérios acima mencionados para a caracterização da intervenção, tendo em vista que (i) efeitos não visados passam a ser considerados ao lado daqueles visados, (ii) interferências indiretas passam a ser considerados ao lado daquelas diretas e (iii) passam-se a considerar consequências meramente fáticas, ao lado daquelas jurídicas⁷¹⁹, de modo que (iv) a imperatividade da norma deixa de ser considerada requisito para a aferição da intervenção. A partir dessa orientação “moderna”, Pieroth e Schlink⁷²⁰ definem como intervenção toda ação estatal que impossibilite – de forma total ou parcial – que o indivíduo desempenhe comportamento compreendido no âmbito de proteção de um direito fundamental, independentemente do fato de esse efeito ser ou não visado, direto ou indireto,

⁷¹⁶ Cf. PIEROTH, Bodo; SCHLINK, Bernhard. *Grundrechte Staatsrecht II*. 27ª ed. Heidelberg: C. F. Müller, 2011, p. 55.

⁷¹⁷ Cf. MENDES, Gilmar Ferreira. Âmbito de proteção de direitos fundamentais e as possíveis limitações. In: MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Hermenêutica constitucional e direitos fundamentais*. Brasília: Brasília Jurídica, 2000, p. 214; SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional*. 10ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 391.

⁷¹⁸ Cf. PIEROTH, Bodo; SCHLINK, Bernhard. *Grundrechte Staatsrecht II*. 27ª ed. Heidelberg: C. F. Müller, 2011, p. 60.

⁷¹⁹ Cf. HILLGRUBER, Christian. Grundrechtlicher Schutzbereich, Grundrechtsausgestaltung und Grundrechtseingriff. In: ISENSEE, Josef; KIRCHHOF, Paul. *Handbuch des Staatsrechts*. V. IX. 3ª ed. Heidelberg: C. F. Müller, 2011, p. 1020.

⁷²⁰ *Grundrechte Staatsrecht II*. 27ª ed. Heidelberg: C. F. Müller, 2011, p. 61.

jurídico ou fático, com ou sem imperatividade. Há, todavia, autores que entendem que dificultar de forma substancial – ainda que não se impossibilite – o desempenho de uma conduta integrante do âmbito de proteção de um direito fundamental permite a caracterização da intervenção⁷²¹.

A conceituação moderna de intervenção estatal pode ser entendida como uma reação da dogmática dos direitos fundamentais às novas situações de risco e às novas formas de ação estatal e seus mecanismos de produção de efeitos⁷²². Interessante anotar, com Christian Hillgruber⁷²³ que a principal diferença entre as duas orientações mencionadas – clássica e moderna – reside em uma mudança de perspectiva, porquanto, no âmbito da intervenção clássica, o ponto de referência era a ação estatal, e não os direitos fundamentais atingidos, como na orientação moderna. Note-se, portanto, que a orientação moderna acomoda-se melhor aos ditames do Estado Democrático de Direito. Vale enfatizar que este ponto assume fundamental importância neste trabalho, uma vez que, seguindo-se a orientação moderna, conclui-se pela relevância dos efeitos – e não da finalidade – da ação estatal para a caracterização da intervenção em direitos fundamentais e, conseqüentemente, para que fundamentação específica passe a ser exigida (proporcionalidade).

3.2. Intervenção Indireta em Direitos de Liberdade por Meio de Normas Veiculadoras de Benefícios Fiscais

Partindo-se das conclusões a que se chegou nos dois itens anteriores – que aqui servirão de premissas – passa-se, agora, a investigar em que circunstâncias normas veiculadoras de benefícios fiscais devem ser justificadas em face de direitos de liberdade. Para tanto, importa, de plano, fazer alusão aos dois efeitos decorrentes de normas tributárias referidos no Capítulo anterior, quais sejam, o efeito de carga

⁷²¹ Cf. HILLGRUBER, Christian. Grundrechtlicher Schutzbereich, Grundrechtsausgestaltung und Grundrechtseingriff. In: ISENSEE, Josef; KIRCHHOF, Paul. *Handbuch des Staatsrechts*. V. IX. 3ª ed. Heidelberg: C. F. Müller, 2011, p. 1020.

⁷²² Cf. HILLGRUBER, Christian. Grundrechtlicher Schutzbereich, Grundrechtsausgestaltung und Grundrechtseingriff. In: ISENSEE, Josef; KIRCHHOF, Paul. *Handbuch des Staatsrechts*. V. IX. 3ª ed. Heidelberg: C. F. Müller, 2011, p. 1020.

⁷²³ Cf. Grundrechtlicher Schutzbereich, Grundrechtsausgestaltung und Grundrechtseingriff. In: ISENSEE, Josef; KIRCHHOF, Paul. *Handbuch des Staatsrechts*. V. IX. 3ª ed. Heidelberg: C. F. Müller, 2011, p. 1020.

(*Belastungswirkungen*) e os efeitos de estruturação (*Gestaltungswirkung*)⁷²⁴, porquanto ambos os efeitos devem, em princípio, ser considerados quando se verifica se determinada norma tributária consiste em intervenção em direitos de liberdade, a exigir fundamentação.

Nesse ponto, faz-se fundamental anotar, com fulcro no exposto no item anterior, que a intervenção em direitos de liberdade deve ser aferida a partir dos efeitos e não das finalidades das normas tributárias⁷²⁵ – muito embora, como restará demonstrado, a fundamentação da intervenção deverá ser feita por meio da finalidade. De qualquer modo, vale enfatizar que a finalidade, por si só, não permite a configuração da efetiva intervenção em direitos de liberdade, não reclamando, portanto, justificação em face de tais direitos⁷²⁶. Ressalve-se, todavia, conforme já esclarecido em capítulo anterior, que os efeitos decorrentes de normas tributárias não guardam uma necessária correlação com tais normas, de modo que os chamados “efeitos colaterais”⁷²⁷ de normas veiculadoras de benefícios fiscais também devem ser levados em conta na presente análise.

Nesse sentido, não apenas a possível intervenção em direitos de liberdade dos beneficiários dos benefícios fiscais deve ser considerada, mas também a intervenção em direitos de liberdade de titularidade dos não beneficiários.

3.2.1. Intervenção em Direitos de Liberdade de Beneficiários

Ante as observações acima, deve-se anotar que o direito tributário, é por definição, um direito de intervenção, a qual se manifesta, sobretudo, por meio da obrigação tributária principal, em cujo polo passivo é colocado o contribuinte, que passa a ter o dever de pagar o tributo⁷²⁸. Vale notar que a obrigação tributária principal preenche todos os requisitos

⁷²⁴ JACHMANN, Monika. *Verfassungsrechtliche Grenzen der Besteuerung: sozialstaatliche Steuergesetzgebung im Spannungsverhältnis zwischen Gleichheit und Freiheit*. Aachen: Shaker, 1996, p. 21.

⁷²⁵ Cf. HEY, Johanna. *Abbau von Direktsubventionen und Steuervergünstigungen: verfassungsrechtliche terra incognita*. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 4, p. 300, 1998.

⁷²⁶ Cf. WERNSMANN, Rainer. *Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2005, p. 390.

⁷²⁷ Cf. WERNSMANN, Rainer. *Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2005, p. 63.

⁷²⁸ Para maiores considerações a esse respeito cf. KIRCHHOF, Ferdinand. *Abgabenerhebung als Grundrechtsbeeinträchtigung*. In: MERTEN, Detlef; PAPIER, Hans-Jürgen. *Handbuch der Grundrechte in Deutschland und Europa*. V. 3. Heidelberg: C. F. Müller, 2009, p. 161 e ss.

“clássicos” para a configuração da intervenção⁷²⁹, de modo que não há dúvidas de que os efeitos de carga consistem em intervenção em direitos de liberdade, embora haja controvérsias acerca de quais direitos exatamente são atingidos⁷³⁰. Ocorre, entretanto, que, relativamente a benefícios fiscais, ganham relevância os efeitos de estruturação⁷³¹, tendo em vista que tais medidas caracterizam-se justamente por consubstanciarem uma vantagem tributária, de forma reduzir a carga tributária a qual se sujeita seu beneficiário e por serem veiculadas por normas dotadas de finalidade extrafiscal.

Embora, a rigor, as considerações acerca da possibilidade de benefícios fiscais configurarem intervenção em direitos fundamentais independam da finalidade das normas veiculadoras de tais medidas, há que se salientar que, relativamente a benefícios fiscais de finalidade redistributiva, não há que se cogitar, em princípio⁷³², de quaisquer interferências em direitos de liberdade, uma vez que, por meio dessas medidas, o contribuinte que se encontra em uma determinada situação é beneficiado por vantagem tributária sem que tenha que desempenhar quaisquer atividades. Logo, não se pode, *a priori*⁷³³, cogitar que os efeitos de estruturação decorrentes dessas medidas redundem em intervenção em direitos de liberdade – lembrando-se que tais medidas visam à redistribuição. Similarmente, também não se pode admitir que os efeitos de carga – negativos *in casu*⁷³⁴ – representem afronta a direitos de liberdade. Ao contrário, pode-se afirmar que o fato de tais benefícios fiscais implicarem a concessão de uma vantagem tributária representa uma ampliação das possibilidades de ação do seu beneficiário e, consequentemente, de sua liberdade⁷³⁵.

⁷²⁹ Conforme se discorreu no item anterior, tais requisitos são: finalidade, efeitos diretos, efeitos jurídicos e imperatividade.

⁷³⁰ WERNSMANN, Rainer. *Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2005, p. 346.

⁷³¹ Não se pode deixar de chamar atenção para o fato de efeitos de estruturação poderem decorrer de normas de finalidade prioritariamente fiscal, haja que não há uma correlação necessária entre a finalidade e os efeitos oriundos de normas tributárias. Ademais, vale observar a possibilidade de se falar em efeitos de carga negativos, no caso de benefícios fiscais. Cf. VOGEL, Klaus. Die Abschichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht: Lastenausteilungs-, Lenkung- und Vereinfachungsnormen und die ihnen zuzurechnenden Steuerfolgen: ein Beitrag zur Methodelehre des Steuerrechts. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 2, p.107, 1977.

⁷³² Diz-se “em princípio” justamente tendo em vista a ausência de correlação necessária entre a finalidade perseguida e os efeitos verificados, lembrando-se que, para a caracterização da intervenção, deve-se levar em conta os efeitos, e não a finalidade normativa.

⁷³³ Reitera-se, aqui, a observação feita na nota anterior.

⁷³⁴ Cf. VOGEL, Klaus. Die Abschichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht: Lastenausteilungs-, Lenkung- und Vereinfachungsnormen und die ihnen zuzurechnenden Steuerfolgen: ein Beitrag zur Methodelehre des Steuerrechts. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 2, p.106, 1977.

⁷³⁵ Cf. JOCHUM, Georg. *Die Steuervergünstigung: Vergünstigungen und vergleichbare Subventionsleistungen im deutschen und europäischen Steuer-, Finanz- und Abgabenrecht*. Berlin: LIT, 2006, p. 306.

De outra banda, não obstante benefícios fiscais de finalidade indutora visarem justamente ao direcionamento de condutas, de forma a atrelar a concessão do benefício justamente à realização de uma determinada atividade, não é possível, em princípio, afirmar que esse efeito indutor caracterize uma intervenção em direitos de liberdade, dada a possibilidade de escolha deixada ao contribuinte⁷³⁶. Segundo Vogel⁷³⁷, normas tributárias dotadas de finalidades extrafiscais jamais atingem, de maneira direta, os direitos fundamentais, haja vista que tais normas não ordenam ou proíbem a fim de atingir seu objetivo, mas tão somente fornecem vantagens e desvantagens. Assim, tem-se que o contribuinte não é obrigado a se deixar influenciar pela norma tributária extrafiscal.

Assim, por definição, benefícios fiscais não prescrevem deveres, mas apenas estimulam uma dada conduta, sem restringir a liberdade do contribuinte. Ademais, também não se pode deixar de observar, com Jochum⁷³⁸, que, da mesma forma como observado relativamente a benefícios fiscais redistributivos, a efetiva concessão de benefícios indutores – a qual, todavia, apenas se concretiza após o desempenho da atividade prevista na hipótese da norma veiculada do benefício⁷³⁹ –, por proporcionar uma vantagem patrimonial ao contribuinte, amplia sua margem de ação e, conseqüentemente, sua liberdade. Dessa forma, em princípio, não se faz necessária a justificação de benefícios fiscais em face dos direitos de liberdade⁷⁴⁰.

⁷³⁶ Cf. GLASER, Andreas. Verfassungs- und unionsrechtliche Grenzen steuerlicher Lenkung. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 2, p. 171, 2012; HEY, Johanna. Abbau von Direktsubventionen und Steuervergünstigungen: verfassungsrechtliche terra incognita. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 4, p. 300, 1998.

⁷³⁷ Steuerrecht und Wirtschaftslenkung – Ein Überblick. *Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 1968/1969*, Herne, Industria 1969, p. 231.

⁷³⁸ *Die Steuervergünstigung: Vergünstigungen und vergleichbare Subventionsleistungen im deutschen und europäischen Steuer-, Finanz- und Abgabenrecht*. Berlin: LIT, 2006, p. 307.

⁷³⁹ Vale aqui, fazer referência ao paralelo traçado por Jochum entre benefícios fiscais e subvenções diretas. Como anota o autor, se, por um lado, benefícios fiscais indutores são, fundamentalmente, concedidos posteriormente ao desempenho da atividade exigida para sua concessão, por outro lado, subvenções diretas podem ser concedidas por antecipação, vinculando a conduta posterior do contribuinte, o que permite falar em interferência em direitos fundamentais. Não obstante, mesmo nesses casos, há para o contribuinte a possibilidade de aceitar ou não a subvenção, vinculando-se ou não às exigências a elas atreladas. Para o autor, os direitos de liberdade não implicam “liberdade de influências” (*Freiheit von Einflüssen*). Dessa forma, apenas em casos extremos o autor admite que subvenções possam tocar direitos fundamentais de liberdade, o que se verifica, por exemplo, quando, com vistas à indução, cumulativamente à concessão de subvenções, a realização do comportamento indesejado é dificultada (JOCHUM, Georg. *Die Steuervergünstigung: Vergünstigungen und vergleichbare Subventionsleistungen im deutschen und europäischen Steuer-, Finanz- und Abgabenrecht*. Berlin: LIT, 2006, p. 307-309).

⁷⁴⁰ Cf. GLASER, Andreas. Verfassungs- und unionsrechtliche Grenzen steuerlicher Lenkung. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 2, p. 171, 2012.

Não há que se negar, entretanto, a relevância dos benefícios fiscais no tocante à determinação da vontade do contribuinte, de modo que, caso os efeitos indutores ultrapassem o “limiar da intervenção” (*Eingriffsschwelle*), estar-se-á diante de intervenção em direitos fundamentais, a qual reclama justificação a partir da proporcionalidade⁷⁴¹. Dessa forma, faz-se necessário questionar quando os efeitos indutores decorrentes de benefícios fiscais caracterizam uma intervenção em direitos de liberdade. Por outro giro, coloca-se, aqui, o questionamento acerca das características a serem ostentadas pelos efeitos de indução para que estes configurem intervenção em direitos de liberdade, adiantando-se que a resposta a essa questão dista de ser pacífica.

Partindo-se da concepção moderna de intervenção estatal, sobre a qual se discorreu acima⁷⁴², a caracterização da intervenção estatal requer não apenas que uma determinada conduta contida no âmbito de proteção de determinado direito fundamental seja dificultada, mas que tal conduta seja impossibilitada, total ou parcialmente⁷⁴³. *A contrario sensu*, caso o efeito indutor não leve ao resultado acima, não haverá que se falar em intervenção⁷⁴⁴. Dessa forma, a fim de se aferir se benefícios fiscais intervêm em direitos de liberdade, há que se verificar se a indução de determinado comportamento é feita com intensidade tal que obrigue – ainda que parcialmente – o contribuinte à prática do comportamento desejado, ou efetivamente o impossibilite – ainda que parcialmente – de se conduzir da forma indesejada pela norma veiculadora do benefício⁷⁴⁵. Vale notar que essa intervenção, se não justificada, pode representar violação de direitos de liberdade tais como a livre-iniciativa, a liberdade profissional e, até mesmo, o direito de propriedade –

⁷⁴¹ Cf. WERNSMANN, Rainer. *Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2005, p. 349.

⁷⁴² Não há que se falar em intervenção em direitos fundamentais em decorrência dos efeitos indutores de benefícios fiscais, caso se adote a mencionada concepção clássica de intervenção. Afinal, um dos requisitos exigidos para a configuração da chamada “intervenção clássica” é a imperatividade, a qual não é verificada em norma veiculadora de benefício fiscal (Cf. WERNSMANN, Rainer. *Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2005, p. 353). Haja vista, entretanto, a demonstrada superação dessa concepção, bem como sua incompatibilidade com os pressupostos do Estado Democrático de Direito, manter-se-á aqui, o foco na mencionada concepção moderna de intervenção.

⁷⁴³ Não se pode negar que os limites entre meramente “dificultar” e “impossibilitar”, total ou parcialmente, determinada conduta é muito tênue.

⁷⁴⁴ Cf. PIEROTH, Bodo; SCHLINK, Bernhard. *Grundrechte Staatsrecht II*. 27ª ed. Heidelberg: C. F. Müller, 2011, p. 62.

⁷⁴⁵ Cf. GLASER, Andreas. Verfassungs- und unionsrechtliche Grenzen steuerlicher Lenkung. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 2, p. 171, 2012; WERNSMANN, Rainer. *Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2005, p. 355.

lembrando-se que a conduta desejada pode consistir na realização de um determinado investimento⁷⁴⁶.

Portanto, o problema central que aqui se apresenta reside na verificação da margem de decisão deixada ao contribuinte⁷⁴⁷, lembrando-se que a mera influência de comportamentos por meio de ofertas estatais, por si só, não tangencia os direitos de liberdade⁷⁴⁸. Impõe-se, portanto, verificar se benefícios fiscais indutores deixam ao contribuinte a efetiva possibilidade de recusar a oferta estatal, de modo que, em última análise, os direitos de liberdade têm o condão de proteger a liberdade de decisão⁷⁴⁹.

Nessa análise, também se deve levar em consideração a eventual interferência em direitos de liberdade decorrente dos efeitos de carga resultantes da imposição tributária, caso o cidadão não opte pela prática do comportamento desejado⁷⁵⁰. Há que se salientar, entretanto, que, em princípio, os efeitos de carga incidentes sobre o contribuinte que não opta pelo benefício são aqueles decorrentes da “tributação-regra”. Todavia, esses efeitos de carga adquirem maior relevância e contribuem para a caracterização da intervenção em direitos de liberdade em virtude da concessão de benefícios fiscais, caso, paralelamente a essa concessão, sejam previstos agravamentos tributários para a prática da conduta desincentivada⁷⁵¹.

De qualquer modo, a caracterização da intervenção em tela pressupõe o nexo causal entre o efeito verificado e a medida estatal – *in casu*, a norma veiculadora de benefícios fiscais.

⁷⁴⁶ Essa questão é sobremaneira relevante para a segurança jurídica na revogação de benefícios fiscais e a ela se retornará no Capítulo 5 deste trabalho.

⁷⁴⁷ “La exaltación de la norma tributaria como disposición orientadora de comportamientos del ciudadano en el ámbito económico no puede estar dirigida a evitar que se realice el presupuesto de hecho del tributo” (GARCÍA NOVOA, César. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2000, p. 98).

⁷⁴⁸ Cf. JOCHUM, Georg. *Die Steuervergünstigung: Vergünstigungen und vergleichbare Subventionsleistungen im deutschen und europäischen Steuer-, Finanz- und Abgabenrecht*. Berlin: LIT, 2006, p. 307-308.

⁷⁴⁹ Cf. JOCHUM, Georg. *Die Steuervergünstigung: Vergünstigungen und vergleichbare Subventionsleistungen im deutschen und europäischen Steuer-, Finanz- und Abgabenrecht*. Berlin: LIT, 2006, p. 307.

⁷⁵⁰ Cf. GLASER, Andreas. Verfassungs- und unionsrechtliche Grenzen steuerlicher Lenkung. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 2, p. 171, 2012.

⁷⁵¹ Cf. JOCHUM, Georg. *Die Steuervergünstigung: Vergünstigungen und vergleichbare Subventionsleistungen im deutschen und europäischen Steuer-, Finanz- und Abgabenrecht*. Berlin: LIT, 2006, p. 309.

3.2.2. Intervenção em Direitos de Liberdade de Não Beneficiários

Sob uma perspectiva estritamente formal, não há que se falar em intervenção em direitos fundamentais de não destinatários de benefícios fiscais, uma vez que estes, em princípio, não perdem, nem ganham com essas medidas⁷⁵². Tendo em vista que, conforme se vem enfatizando, a intervenção em direitos fundamentais, a partir da concepção moderna, caracteriza-se independentemente da finalidade normativa, de modo tal que de “efeitos colaterais”⁷⁵³ de benefícios fiscais pode decorrer intervenção em direitos fundamentais, é perfeitamente possível que a concessão de benefícios fiscais implique intervenção em direitos fundamentais de não beneficiários das medidas⁷⁵⁴. Em princípio, a caracterização da intervenção em direitos de liberdade de terceiros deve levar em consideração tanto os efeitos de carga, quanto os efeitos de estruturação decorrentes dos benefícios fiscais.

Assim, poder-se-ia, em princípio, argumentar que a redução da carga tributária incidente sobre um determinado grupo de contribuintes, em decorrência da concessão de benefícios fiscais, pode acarretar na elevação da carga tributária que recai sobre os demais. Não é possível, entretanto, defender tal ponto de vista, haja vista a inexistência de correlação entre a concessão de benefício fiscal e a elevação da carga tributária dos não beneficiários, tendo em vista a rígida separação entre receitas e despesas⁷⁵⁵. Conforme se vem apontado, sob a ótica do direito financeiro, benefícios fiscais caracterizam-se como gastos tributários, equiparando-se, portanto a outras despesas. Assim, defender uma elevação da carga tributária – e uma possível intervenção em direitos de liberdade – dos não beneficiários em virtude da concessão de benefícios fiscais seria equivalente a defender tal elevação em virtude de outras despesas, tais como a concessão de subvenções diretas.

⁷⁵² Cf. JOCHUM, Georg. *Die Steuervergünstigung: Vergünstigungen und vergleichbare Subventionsleistungen im deutschen und europäischen Steuer-, Finanz- und Abgabenrecht*. Berlin: LIT, 2006, p. 310.

⁷⁵³ Cf. WERNSMANN, Rainer. *Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2005, p. 63.

⁷⁵⁴ A esse respeito cf. JOCHUM, Georg. *Die Steuervergünstigung: Vergünstigungen und vergleichbare Subventionsleistungen im deutschen und europäischen Steuer-, Finanz- und Abgabenrecht*. Berlin: LIT, 2006, p. 310 e ss.

⁷⁵⁵ Cf. JOCHUM, Georg. *Die Steuervergünstigung: Vergünstigungen und vergleichbare Subventionsleistungen im deutschen und europäischen Steuer-, Finanz- und Abgabenrecht*. Berlin: LIT, 2006, p. 312-313.

Logo, não é possível defender a intervenção em direitos em direitos de liberdade de não beneficiários em virtude dos efeitos de carga⁷⁵⁶. Há que se lembra que os não beneficiários de benefícios fiscais continuam submetidos à “tributação-regra”.

Esse raciocínio, todavia, não afasta uma possível violação de direitos de igualdade – tendo em vista uma ilegítima distribuição da carga tributária – em decorrência da concessão de benefícios fiscais. Essa questão será analisada abaixo. Simililarmente, também não há que se confundir o raciocínio acima com a eventual intervenção em direitos de liberdade decorrente da própria “tributação-regra”, o que terá lugar, por exemplo, caso esta seja confiscatória, implicando intervenção em direito de propriedade.

É possível, todavia, que efeitos de estruturação decorrentes de benefícios fiscais intervenham em direitos de não beneficiários. A caracterização dessa intervenção só é, todavia, cabível, caso se adote a perspectiva moderna de intervenção em direitos fundamentais. Afinal, uma vez que não se está, necessariamente, diante de uma intervenção direta – mas apenas indireta – não haveria que se falar em intervenção em direitos de liberdade de terceiros a partir da concepção clássica de intervenção.

Neste contexto, merece destaque a possível intervenção do direito fundamental à livre-concorrência, muito embora se entenda que outros direitos de liberdade de titularidade de terceiros podem ser atingidos pela concessão de benefícios fiscais⁷⁵⁷.

⁷⁵⁶ Cf. JOCHUM, Georg. *Die Steuervergünstigung: Vergünstigungen und vergleichbare Subventionsleistungen im deutschen und europäischen Steuer-, Finanz- und Abgabenrecht*. Berlin: LIT, 2006, p. 313.

⁷⁵⁷ Para Jochum, a concessão de benefícios fiscais pode implicar intervenção em direitos de liberdade de terceiros tão somente sob o ponto de vista da livre concorrência. Essa posição não vai, todavia, de encontro àquela aqui adotada, uma vez que, no ordenamento jurídico alemão, a livre concorrência – diferentemente do verificado no âmbito do ordenamento jurídico brasileiro – não foi expressamente consagrada, de modo que é derivada de outros princípios (Cf. JOCHUM, Georg. *Die Steuervergünstigung: Vergünstigungen und vergleichbare Subventionsleistungen im deutschen und europäischen Steuer-, Finanz- und Abgabenrecht*. Berlin: LIT, 2006, p. 313 e ss).

3.2.2.1. Benefícios Fiscais e Intervenção na Livre Concorrência

Vale lembrar que, no ordenamento jurídico brasileiro, a livre-concorrência corresponde a princípio expresso, veiculado pelo artigo 170, IV, da Constituição Federal. Tendo em vista que, nos termos do artigo 170, *caput*, a ordem econômica, que se funda na valorização do trabalho e na livre iniciativa, tem por finalidade assegurar a todos uma existência digna, a livre concorrência deve ser entendida como um meio ao alcance do fim da ordem econômica⁷⁵⁸.

A livre concorrência corresponde a direito fundamental⁷⁵⁹ à livre realização econômica⁷⁶⁰. Nessa esteira, o âmbito de proteção do princípio da livre concorrência pode ser analisado sob dois aspectos. Por um lado, tem-se que esse princípio (i) assegura a faculdade de se conquistar a clientela por meio de práticas leais e (ii) proíbe a adoção de práticas que comprometam o funcionamento regular dos mercados ou impliquem abuso de poder econômico⁷⁶¹.

Em linhas gerais, pode-se afirmar que duas são as maneiras pelas quais o direito tributário pode relacionar-se com o princípio da livre concorrência: a uma, a livre concorrência pode justificar a edição de norma tributária; a duas, a livre concorrência impõe um limite às normas tributárias, lembrando-se que estas podem afetar o nível de liberdade verificado em um determinado mercado, podendo violar o princípio em tela⁷⁶². Em sendo a livre concorrência um direito fundamental, tem-se que os dois aspectos mencionados correspondem, respectivamente, à perspectiva positiva e negativa de tais direitos. No

⁷⁵⁸ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Livre concorrência e tributação. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais de direito tributário*. V. 11. São Paulo: Dialética, 2007, p. 246.

⁷⁵⁹ Cf. MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Tributação e livre concorrência. In: FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e limites da tributação* 2. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 400-403.

⁷⁶⁰ Cf. JOCHUM, Georg. *Die Steuervergünstigung: Vergünstigungen und vergleichbare Subventionsleistungen im deutschen und europäischen Steuer-, Finanz- und Abgabenrecht*. Berlin: LIT, 2006, p. 316.

⁷⁶¹ Cf. GRAU, Eros Roberto. Princípio da livre concorrência – função regulamentar e função normativa. *Revista Trimestral de Direito Público*, São Paulo, n. 4, v. 93, p. 123-127, 1993.

⁷⁶² Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Livre concorrência e tributação. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais de direito tributário*. V. 11. São Paulo: Dialética, 2007, p. 243.

presente trabalho, adquire relevância a perspectiva negativa do direito fundamental à livre concorrência⁷⁶³.

Ante essas considerações, embora a livre concorrência possa ser considerada um direito de liberdade, tem-se que a delimitação do âmbito de proteção do direito da concorrência está estreitamente relacionada à ideia de igualdade e supera os limites da ideia de neutralidade⁷⁶⁴. Nesse sentido, são frutíferas as considerações de Paulo Caliendo:

“O princípio de defesa da concorrência se relaciona diretamente com a proteção da igualdade e da vedação do tratamento discriminatório. O princípio da igualdade possui um sentido bastante ligado à noção instrumental de garantia da eficiência de mercado, da proteção das condições de concorrência efetiva e livre circulação de bens. Possui, assim, uma semelhança o sentido presente nas legislações nacionais que entendem o princípio como uma forma de ‘limitação de competência’ e ‘proteção contra o arbítrio’ e é considerado um direito fundamental”⁷⁶⁵.

Mais adiante, anota o autor:

“O *sentido* da proteção da livre concorrência em matéria tributária está na noção de que a tributação tem essencialmente um sentido cidadão de estabelecer a correta contribuição à manutenção da esfera pública, impedindo que as intervenções fiscais sejam

⁷⁶³ “Ao Estado Fiscal incumbe não apenas se matner neutro frente à concorrência, mas também lhe compete promover o ambiente propício ao desenvolvimento das forças do mercado” (TORRES, Ricardo Lobo. *Interação entre princípios constitucionais tributários e princípios da ordem econômica*. In: FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e limites da tributação* 2. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 494).

⁷⁶⁴ Nesse sentido, com fulcro no sistema constitucional de 1988, Paulo Caliendo afirmam que “não é possível continuar defendendo a primazia do princípio da neutralidade fiscal no sistema constitucional brasileiro e este deve ser superado pelo princípio da livre concorrência”. E complementa o autor: “Dessa forma somente se pode interpretar da impossibilidade de defender uma ideia de neutralidade fiscal como sendo o princípio norteador das realações netre o Sistema Tributário Nacional e a Ordem Econômica e Financeira. Devemos, portanto, encontrar outro princípio que possa orientar esta relação. Em nosso entender este princípio é o da defesa da concorrência legal, inscrito no art. 170, IV (livre concorrência)” (CALIENDO, Paulo. *Princípio da livre concorrência em matéria tributária: para uma superação do conceito de neutralidade fiscal*. *Interesse Público*, Belo Horizonte, v. 13, n. 67, p. 213, mai./jun. 2011).

Também são oportunas as observações de Diego Bomfim:

“Além de todos os requisitos exigidos pelo regime tributário, as exonerações fiscais terão também de respeitar o princípio da livre concorrência. Por certo que, nesse caso pelo fato de, obrigatoriamente, as exonerações fiscais estarem envoltas aos anseios extrafiscais, não caberá a alegação de aplicação do princípio da neutralidade tributária, quando a mera existência de regimes tributários diferentes já é suficiente para que se efetive uma ofensa à concorrência (natureza de regra jurídica no caso de tributação afeita a anseios fiscais). (...)”

A mera alegação de ofensa ao princípio da livre concorrência por presença de tratamento diferenciado entre concorrentes (neutralidade tributária) não tem força para que os incentivos fiscais, incluídas as isenções concedidas com base em valores consagrados pelo texto constitucional, sejam afastadas” (BOMFIM, Diego Marcel. *Tributação e livre concorrência*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 240-241). Cf. ELALI, André. Incentivos fiscais e livre concorrência no mercado. In: FRANÇA, Vladimir da Rocha; ELALI, André; BONIFÁCIO, Artur Cortez. *Novas tendências do direito constitucional: em homenagem ao Professor Paulo Lopo Saraiva*. Curitiba: Juruá, 2010, p. 560.

⁷⁶⁵ CALIENDO, Paulo. *Princípio da livre concorrência em matéria tributária: para uma superação do conceito de neutralidade fiscal*. *Interesse Público*, Belo Horizonte, v. 13, n. 67, p. 217, mai./jun. 2011.

instrumentos discriminatórios de proteção econômica ilegítima, para monopólios, grupos privados e amigos do poder. *A tributação deve ser o mais eficiente possível, ou seja, não deve se constituir em um elemento ilegítimo de decisão do agente econômico nas suas escolhas de investimento.* Desse modo, a tributação não pode se constituir em um elemento de distorção do sistema econômico, de diminuição geral da eficiência e obstáculo ao desenvolvimento. Não se pode mais acreditar na possibilidade da tributação ser o mais neutra possível, visto que o próprio sistema constitucional não é neutro”⁷⁶⁶.

Dada essa íntima relação entre o princípio da livre concorrência e a igualdade – embora não se confundam⁷⁶⁷ –, pode-se afirmar que a legitimidade da eventual intervenção na livre concorrência decorrente da concessão de benefícios fiscais pressupõe que a discriminação levada a cabo por meio de benefícios fiscais seja legítima⁷⁶⁸. Saliente-se, entretanto, por um lado, que não necessariamente a concessão de benefícios fiscais implica restrição à livre concorrência e, por outro lado, que, caso a intervenção na concorrência seja caracterizada, faz-se necessária justificação específica, a qual deve levar em consideração, dentre outros fatores, o nível de restrição no direito à livre concorrência⁷⁶⁹. Por outro giro tem-se que, embora benefícios fiscais não necessariamente provoquem uma intervenção na livre concorrência, caso o façam, a legitimidade da discriminação empreendida pela norma veiculadora de benefícios fiscais não é, *per se*, suficiente para justificar a intervenção na livre concorrência. Ou seja, não apenas a discriminação deve ser justificada – haja vista o afastamento da igualdade a partir da capacidade contributiva, conforme será largamente esclarecido abaixo –, mas também a intervenção na livre concorrência⁷⁷⁰.

⁷⁶⁶ CALIENDO, Paulo. Princípio da livre concorrência em matéria tributária: para uma superação do conceito de neutralidade fiscal. *Interesse Público*, Belo Horizonte, v. 13, n. 67, p. 223, mai./jun. 2011.

⁷⁶⁷ BOMFIM, Diego Marcel. Reconsiderações sobre a neutralidade tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 197, p. 38.

⁷⁶⁸ Esse ponto será explorado abaixo.

⁷⁶⁹ Vale trazer à baila, aqui, as considerações de Diego Bomfim: “Nessa linha, para que seja configurada o que se nomeia de *ofensa própria* ao princípio da livre concorrência é necessário mais do que a constatação da presença de condições desiguais entre os concorrentes, não podendo o princípio ser tomado, estritamente, como um princípio garantidor de igualdade de parâmetros aos agentes econômicos. Para que se caracterize a ofensa própria ao princípio, é necessário que a vantagem competitiva (que pode ou não ser gerada pelo exercício da competência tributária) seja de tão alto grau, que gere, ou seja capaz de gerar, uma restrição ao exercício de atividade econômica por parte de determinado concorrente, malferindo, em última análise, a livre iniciativa, o mercado e a sociedade como um todo, já que, como foi abordado, o princípio da livre concorrência tem caráter instrumental” (BOMFIM, Diego Marcel. Reconsiderações sobre a neutralidade tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 197, p. 33).

⁷⁷⁰ Cf. JOCHUM, Georg. *Die Steuervergünstigung: Vergünstigungen und vergleichbare Subventionsleistungen im deutschen und europäischen Steuer-, Finanz- und Abgabenrecht*. Berlin: LIT, 2006, p. 317.

Assim, estar-se-á diante de intervenção na livre concorrência, caso a concessão de benefício fiscal a um agente econômico (beneficiário) prejudique a posição concorrencial concreta de seu concorrente (não beneficiário)⁷⁷¹. Por outro giro, a intervenção terá lugar caso a concessão de vantagem tributária a um contribuinte implique prejuízo concorrencial a agente econômico não beneficiário da medida que atua no mesmo mercado relevante. Logo, apenas é possível cogitar da intervenção na livre concorrência em virtude da concessão de benefícios fiscais caso essas medidas sejam concedidas a apenas uma parcela dos agentes econômicos atuantes em um determinado mercado relevante⁷⁷². A possibilidade de benefícios fiscais gerarem vantagens competitivas, porquanto colocam seus beneficiários em posição vantajosa em relação a outros agentes econômicos que atuam no mesmo mercado, já foi constatada pelo Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE)⁷⁷³.

⁷⁷¹ Cf. JOCHUM, Georg. *Die Steuervergünstigung: Vergünstigungen und vergleichbare Subventionsleistungen im deutschen und europäischen Steuer-, Finanz- und Abgabenrecht*. Berlin: LIT, 2006, p. 316.

⁷⁷² Cf. JOCHUM, Georg. *Die Steuervergünstigung: Vergünstigungen und vergleichbare Subventionsleistungen im deutschen und europäischen Steuer-, Finanz- und Abgabenrecht*. Berlin: LIT, 2006, p. 316.

⁷⁷³ Nesse sentido, vale fazer referência à Consulta nº 0038/1999, apresentada pelo Pensamento Nacional das Bases Empresariais, que buscava uma manifestação do CADE acerca da potencialidade lesiva à concorrência de benefícios fiscais concedidos no contexto da “guerra fiscal”. Segundo Conselheiro Relator Marcelo Calliari, os efeitos decorrentes de benefícios fiscais sobre a lucratividade das empresas têm o condão de fazer com que seus beneficiários sejam colocados em posição vantajosa relativamente a agentes econômicos não beneficiários que concorrem no mesmo mercado. Após fundamentar economicamente seu entendimento, o Relator apresenta a seguinte síntese relativa aos efeitos decorrentes de benefícios fiscais:

“a) Retira o estímulo ao aumento constante do nível geral de eficiência da economia, permitindo uso menos eficiente de recursos e afetando negativamente a capacidade de geração de riquezas do país.

b) Protege as empresas incentivadas da concorrência, mascarando seu desempenho, permitindo que mantenham práticas ineficientes e desestimulando melhorias na produção ou inovação.

c) Permite que empresas incentivadas, ainda que auferindo lucros, possam ‘predatoriamente’ eliminar do mercado suas concorrentes não favorecidas, mesmo que estas sejam mais eficientes e inovadoras, em função do enorme colchão protetor de que dispõem.

d) Prejudica as demais empresas que, independentemente de sua capacidade, terão maiores dificuldades na luta pelo mercado, gerando com isso mais desincentivo à melhoria de eficiência e inovação.

e) Gera incerteza e insegurança para o planejamento e tomada de decisão empresarial, dado que qualquer cálculo feito pode ser drasticamente alterado – e qualquer inversão realizada pode ser drasticamente inviabilizada com a concessão de um novo incentivo.

f) Desestimula, por tudo isso, a realização de investimentos tanto novos quanto a expansão de atividade em andamento” (BRASIL. Conselho Administrativo de Defesa Econômica. Consulta nº 0038/1999. Consulente: Pensamento Nacional das Bases Empresariais – PNBE. Relator: Conselheiro Marcelo Calliari. Disponível em: <<http://www.cade.gov.br/Default.aspx?6bcb5fa968bd50a47f909dbd97>>. Acesso em 12 jan. 2013).

3.3. Justificação da Intervenção em Direitos de Liberdade: Regra da Proporcionalidade

Uma vez caracterizada a intervenção em direitos faz-se necessária a realização do “teste da proporcionalidade” a fim de verificar se se trata de uma restrição justificável e, consequentemente, legítima a direitos fundamentais ou de uma violação⁷⁷⁴. Afinal, conforme já assinalado, a proporcionalidade tem o condão de determinar o conteúdo essencial dos direitos fundamentais⁷⁷⁵. Ou seja, o conteúdo dos direitos fundamentais, conforme elucidado no primeiro Capítulo deste trabalho corresponde ao resultado da proporcionalidade. Assim, seguindo-se a doutrina de Alexy, tem-se que a adoção da proporcionalidade – referida pelo autor como máxima da proporcionalidade (*Verhältnismäßigkeitsgrundsatz*) – é uma implicação lógica da aceitação do caráter principiológico dos direitos fundamentais⁷⁷⁶.

Antes de se de discorrer acerca da aplicação da proporcionalidade, importa esclarecer que se entende que se trata de uma regra, de modo que, neste trabalho, faz-se referência à “regra da proporcionalidade”⁷⁷⁷. Embora a proporcionalidade guarde peculiaridades em seu bojo, porquanto não corresponde a uma regra de conduta, mas, sim, a uma regra relativa à aplicação de outras regras, ela ostenta a estrutura de uma regra, uma vez que estabelece um dever definitivo^{778 e 779}. Observe-se, portanto, aqui, a oposição à noção de princípio, que corresponde, reitera-se, a um mandamento de otimização.

⁷⁷⁴ Cf. HESSE, Konrad. *Grundzüge des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland*. 20ª ed. Heidelberg: C. F. Müller, 1999, p. 148-149.

⁷⁷⁵ Cf. ALEXY, Robert. *Theorie der Grundrechte*. 5ª ed. Frankfurt am Main: Suhrkamp, 2006, p. 269; SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 198.

⁷⁷⁶ Cf. ALEXY, Robert. *Theorie der Grundrechte*. 5ª ed. Frankfurt am Main: Suhrkamp, 2006, p. 100.

⁷⁷⁷ Cf. GONÇALVES, Marianna Moura. *Prisão e outras medidas cautelares à luz da proporcionalidade*. 497 f. 2011. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2011, p. 61; SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 168.

⁷⁷⁸ Cf. SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 168.

⁷⁷⁹ Não se pode, todavia, deixar de salientar a frequente referência doutrinária ao “princípio da proporcionalidade”. Nesse sentido, cf. BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 405 e ss., MENDES, Gilmar Ferreira. *Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade: estudos de direito constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 64 e ss.; PULIDO, Carlos Bernal. *El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales: el principio de proporcionalidad como criterio para determinar el contenido de los derechos fundamentales vinculante para el legislador*. 3ª ed. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2007. Vale destacar que Heleno Taveira Torres, embora refira-se ao “princípio da proporcionalidade”, salienta o seu caráter de garantia (TORRES, Heleno

A regra da proporcionalidade teve seu desenvolvimento teórico no âmbito da jurisprudência do Tribunal Constitucional alemão, muito embora a ideia a ele subjacente tenha origem mais remota⁷⁸⁰. A proporcionalidade não se confunde com a razoabilidade, dada não apenas a diferente origem histórica de ambas – é defensável, ainda que questionável, que a razoabilidade tenha sua origem na Magna Carta de 1215 – mas também a sua estrutura e forma de aplicação⁷⁸¹. A regra da proporcionalidade possui estrutura própria e individualizada, porquanto não postula apenas uma mera análise da relação meios-fim⁷⁸².

Embora tenha sido frequentemente abordada no direito brasileiro, tanto pela doutrina quanto pela jurisprudência, não se pode deixar de atentar pela corrente confusão entre a proporcionalidade e a razoabilidade, inclusive no âmbito do Supremo Tribunal

Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 628 e ss).

⁷⁸⁰ A respeito da evolução histórica da proporcionalidade cf. CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7ª ed. Coimbra: Almedina, 2011, p. 268; MERTEN, Detlef. *Verhältnismäßigkeitsgrundsatz*. In: MERTEN, Detlef; PAPIER, Hans-Jürgen. *Handbuch der Grundrechte in Deutschland und Europa*. Band III. Heidelberg: C. F. Müller, 2009, p. 521 e ss.; PULIDO, Carlos Bernal. *El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales: el principio de proporcionalidad como criterio para determinar el contenido de los derechos fundamentales vinculante para el legislador*. 3ª ed. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2007, p. 44 e ss. PONTES, Helenilson Cunha. *O princípio da proporcionalidade e o direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 43 e ss.

⁷⁸¹ SILVA, Virgílio Afonso da. O proporcional e o razoável. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, v. 798, p. 29, abr. 2002. Acerca da origem histórica da razoabilidade: “Es bien cierto que la Idea de *reasonableness* ya existía en este ámbito jurídico desde el siglo XVIII y que a partir de la segunda posguerra (sobre todo desde el conocido caso *Associated Provincial Picture Houses Ltd v. Wednesbury Corporation* de 1948) se consolidó como el principio de la *manifest unreasonableness*, susceptible de ser aplicado por la Jurisdicción. De acuerdo con este principio, los jueces sólo pueden anular las decisiones discrecionales dictadas por los poderes públicos, cuando superen cierto umbral de irracionalidad, que haga incomprensible sus finalidades y su sentido. No obstante, este *principle of reasonableness* se asemeja únicamente en algunos aspectos ao principio de proporcionalidad que se ha depurado en el Derecho continental” (PULIDO, Carlos Bernal. *El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales: el principio de proporcionalidad como criterio para determinar el contenido de los derechos fundamentales vinculante para el legislador*. 3ª ed. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2007, p. 52-53).

Cabe destacar a diferenciação apresentada por Heleno Torres entre a proporcionalidade, e a razoabilidade: “Não basta, porém, que a Constituição consagre direitos, se o esforço pela sua efetivação não se veja coerente com os valores constitucionais. E, assim, para calibrações e balanceamentos necessários, com vistas à estabilidade funcional do sistema jurídico, põem-se as ‘correções’ sistêmicas, a saber:

(a) para o controle de *restrições infraconstitucionais a direitos e liberdades* não necessárias ou gravosas, cabe o emprego da *proporcionalidade*;

(b) nas hipóteses em que se faça cabível adequar o *equilíbrio entre a situação de fato e as normas jurídicas*, a ‘norma de decisão’ pode ser ‘construída’ segundo o parâmetro de aplicação da *razoabilidade* (TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 626).

⁷⁸² SILVA, Virgílio Afonso da. O proporcional e o razoável. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, v. 798, p. 30, abr. 2002.

Federal⁷⁸³. A esse respeito, vale anotar, com Virgílio Afonso da Silva, que “a invocação da proporcionalidade é, não raramente, um mero recurso a um *tópos*, com caráter meramente retórico, e não sistemático”⁷⁸⁴. Essa confusão resta mais evidente quando se verifica o recurso ao devido processo legal material (*substantive due process of law*), o qual está estreitamente conectado à ideia de razoabilidade⁷⁸⁵. Não obstante, o Supremo Tribunal Federal tem reconhecido a autonomia da proporcionalidade, o qual estaria sediado no artigo 5º, LIV, da Constituição Federal⁷⁸⁶.

Vale observar que a regra da proporcionalidade subdivide-se em três sub-regras, quais sejam, a adequação, a necessidade e a proporcionalidade em sentido estrito, as quais compõem “o teste da proporcionalidade” e devem ser aplicadas na ordem mencionada, haja vista uma relação de subsidiariedade entre elas⁷⁸⁷. Como leciona Alexy⁷⁸⁸, os testes da necessidade e da adequação consistem em uma exigência decorrente do fato de princípios corresponderem a mandamento de otimização relativamente a possibilidades fáticas, ao passo que o teste da proporcionalidade em sentido estrito decorre da necessidade de otimização em face de possibilidades jurídicas.

Deve-se salientar que o controle da proporcionalidade deve se dar sob uma dupla perspectiva, o que permite que se fale em um “duplo controle de proporcionalidade”. Assim, o controle de proporcionalidade deve ser feito levando-se em consideração não

⁷⁸³ Cf. TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 649.

⁷⁸⁴ SILVA, Virgílio Afonso da. O proporcional e o razoável. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, v. 798, p. 31, abr. 2002.

⁷⁸⁵ Cf. SILVA, Virgílio Afonso da. O proporcional e o razoável. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, v. 798, p. 32, abr. 2002.

⁷⁸⁶ “Art. 5º (...)

LIV - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal” (BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 30 dez. 2012). Acerca da fundamentação da proporcionalidade no direito brasileiro, especialmente sob a ótica do Supremo Tribunal Federal, cf. MENDES, Gilmar Ferreira. *Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade: estudos de direito constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 66 e ss.

⁷⁸⁷ Cf. SILVA, Virgílio Afonso da. O proporcional e o razoável. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, v. 798, p. 34, abr. 2002. A esse respeito é o esclarecimento de Virgílio Afonso da Silva: “Em termos claros e concretos, com subsidiariedade quer-se dizer que a análise da necessidade só é exigível se, e somente se, o caso já não tiver sido resolvido com a análise da adequação; e a análise da proporcionalidade em sentido estrito só é imprescindível, se o problema já não tiver sido solucionado com as análises da adequação e da necessidade. Assim, a aplicação da regra da proporcionalidade pode esgotar-se, em alguns casos, com o simples exame da adequação do ato estatal para a promoção dos objetivos pretendidos. Em outros casos, pode ser indispensável a análise acerca de sua necessidade. Por fim, nos casos mais complexos, e somente nesses casos, deve-se proceder à análise da proporcionalidade em sentido estrito” (SILVA, Virgílio Afonso da. O proporcional e o razoável. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, v. 798, p. 34-35, abr. 2002).

⁷⁸⁸ *Theorie der Grundrechte*. 5ª ed. Frankfurt am Main: Suhrkamp, 2006, p. 101.

apenas a norma abstrata, mas também de modo concreto, porquanto sua aplicação pode redundar em violação a direitos fundamentais de titularidade daqueles efetivamente alcançados por uma medida, a qual não se apresentava a partir de uma análise abstrata⁷⁸⁹. Faz-se, portanto, necessário também um controle de proporcionalidade *in concreto*⁷⁹⁰.

Tendo em vista, todavia, que a realização do “teste da proporcionalidade” toma como referencial a finalidade a ser atingida, a qual deve ser, necessariamente, constitucionalmente legítima, importa discorrer a esse respeito antes de se passar a análise das sub-regras decorrentes da proporcionalidade.

3.3.1. Legitimidade da Finalidade

As finalidades primárias dos benefícios fiscais (finalidades indutoras ou finalidades distributivas) devem ser juridicamente justificadas a partir de razões de ordem pública⁷⁹¹, tendo em vista que “o interesse tributário é submetido a outros interesses, identificados com os objetivos da política econômica e social (como a redução das desigualdades regionais), sempre de acordo com os fins constitucionais”⁷⁹². Por outro giro, é necessário

⁷⁸⁹ MENDES, Gilmar Ferreira. *Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade: estudos de direito constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 79-82.

⁷⁹⁰ Interessante apresentar, aqui, as considerações de Gilmar Ferreira Mendes: “Tendo em vista a jurisprudência brasileira, ressalte-se que, nos casos referentes ao exame de DNA, para confirmação da paternidade, as disposições do direito ordinário aplicáveis à espécie (CPC, arts. 332 e 130), consideradas de forma abstrata, parecem revelar-se absolutamente compatíveis como princípio da proporcionalidade.

É interessante notar que, no HC 76.064, mencionado linhas acima, no qual se discutia a legitimidade de decisão que obrigava o pai presumido a submeter-se ao exame de DNA, em ação de paternidade movida por terceiro, que pretendia ver reconhecido o seu *status* de pai de um menor, o Ministro Sepúlveda Pertence, que, na primeira decisão, manifestara-se em favor da obrigatoriedade do exame, tendo em vista o direito fundamental à própria e real identidade genética, conduziu o entendimento do Tribunal em favor da concessão da ordem.

Esse julgado deixa claro que a conformação do caso concreto pode revelar-se decisiva para o desfecho do processo de ponderação” (MENDES, Gilmar Ferreira. *Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade: estudos de direito constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 82).

⁷⁹¹ Jochum faz referência a razões de ordem pública ou de bem-estar social. No entanto, entende-se aqui, que as razões de bem-estar social são também razões de ordem pública (JOCHUM, Georg. *Die Steuervergünstigung: Vergünstigungen und vergleichbare Subventionsleistungen im deutschen und europäischen Steuer-, Finanz- und Abgabenrecht*. Berlin: LIT, 2006, p. 74).

⁷⁹² BERCOVICI, Gilberto. *Desigualdades regionais, Estado e Constituição*. São Paulo: Max Limonad, 2003, p. 131. Nesse sentido, é o esclarecimento de Misabel Derzi: “Tais planos governamentais, entretanto, só podem servir ao Estado Democrático de Direito, que funda os objetivos da República Federativa do Brasil, quais sejam, pleno emprego dos fatores de produção, desenvolvimento com redistribuição de renda, por meio da erradicação da miséria e edificação de uma sociedade livre, mais justa e solidária (arts. 1º a 3º da Constituição). Planos econômicos recessivos, concentradores de renda, que levem à disseminação da pobreza

que o exercício da competência tributária esteja vinculada a motivos constitucionais materiais⁷⁹³.

Antes de se passar à análise mais detida acerca das sub-regras que integram a proporcionalidade, faz-se fundamental tecer algumas considerações sobre uma finalidade específica a ser perseguida por benefícios fiscais, qual seja, a redução de desigualdades regionais. Embora essa seja apenas uma das finalidades constitucionalmente fundamentadas, tais considerações fazem-se necessárias tendo em vista (i) a relevância atribuída à redução de desigualdades regionais, de forma geral, pela Constituição Federal de 1988; (ii) ao fato de o federalismo brasileiro ser do tipo cooperativo; e (iii) a relevância atribuída pela Constituição Federal de 1988, de forma específica, aos benefícios fiscais voltados à redução de desigualdades regionais. Assim, de plano, pode-se afirmar que a redução de desigualdades regionais constitui finalidade legítima a ser perseguida por meio de benefícios fiscais⁷⁹⁴. Enfatiza-se, entretanto, que a legitimidade da finalidade, embora seja condição necessária, não é condição suficiente para a legitimidade de benefícios fiscais.

3.3.1.1. Benefícios Fiscais e a Redução de Desigualdades Regionais

Foi na década de 1950, sob égide da Constituição de 1946, que a “Questão Regional” adquiriu importância no debate político, de modo que todas as Constituições brasileiras consagraram, desde então, instrumentos voltados à redução das desigualdades regionais⁷⁹⁵, dispensando-se, assim, tratamento sistemático a essa “Questão”⁷⁹⁶. Nesse

entre grupos, pessoas e regiões, são juridicamente vedados. De forma imediata, rompe-se com o princípio da capacidade contributiva, quando se consentem em que isenções, benefícios e favores fiscais, estimulantes do investimento, favoreçam grupos e pessoas economicamente mais fortes, porém mediatamente, a ruptura aparente se destina a servir à igualdade, na busca ideal de um padrão de vida digno para todos” (DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8ª ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 675).

⁷⁹³ TÔRRES, Heleno Taveira. Incentivos fiscais na Constituição e o “crédito-prêmio de IPI”. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, V. 3, n. 14, p. 26, mar./abr. 2005.

⁷⁹⁴ Cf. MACHADO, Hugo de Brito. Proibição da guerra fiscal e a redução das desigualdades regionais. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Grandes questões atuais do direito tributário*. V. 15. São Paulo: Dialética, 2011, p. 131.

⁷⁹⁵ Cf. BERCOVICI, Gilberto. Federalismo e desenvolvimento regional no Brasil. In: SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário: homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 890.

⁷⁹⁶ Cf. HORTA, Raul Machado. *Direito constitucional*. 4ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2003, p. 318-319.

sentido, embora a superação de desigualdades regionais possa ser considerada tarefa precípua do Estado Democrático de Direito⁷⁹⁷, a Constituição Federal de 1988 arrola, de forma expressa, em seu artigo 3º, III, a redução de desigualdades regionais como um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil. Note-se, portanto, que a Carta de 1988, de forma acertada, não pressupõe uma homogeneidade do território e das populações que integram o Estado Brasileiro⁷⁹⁸. Ao contrário, o Constituinte de 1988 reconhece disparidades regionais e sociais e fixa a redução destas como objetivo fundamental da República.

Dessa forma, além de a redução de desigualdades regionais estar expressa no art. 3º, III, da Constituição Federal, inúmeros outros dispositivos fazem alusão expressa a esse desiderato constitucional, de modo tal que Hugo de Brito Machado⁷⁹⁹ chega a afirmar que a redução de desigualdades regionais é objetivo “mais insistentemente preconizado” pela Constituição de 1988. Assim, vale observar que tal objetivo é referido pelos seguintes dispositivos constitucionais: artigo 151, I; artigo 159, I, “c”; artigo 161, II; artigo 165, § 7º; artigo 170, VII. Quadra, ainda, fazer alusão à “constitucionalização administrativa” das Regiões, promovida pelo art. 43 da Constituição Federal de 1988⁸⁰⁰.

O federalismo, por definição, pressupõe uma colaboração mútua entre os entes federativos⁸⁰¹. Não obstante, o federalismo brasileiro foi concebido de forma tal que pode ser chamado de “federalismo cooperativo”^{802 e 803}, de modo que a “cooperação” exigida

⁷⁹⁷ Cf. SILVA, José Afonso da. O Estado Democrático de Direito. *Revista dos Tribunais*, p. 12, v. 638, set. 1988.

⁷⁹⁸ “Dentro de sua especificidade histórica, o Estado brasileiro, ao tornar-se o principal promotor do desenvolvimento, terá que se confrontar também com um sério problema, ligado à formação do Estado nacional: as desigualdades regionais. O processo de desenvolvimento, que é desigual e combinado, no caso brasileiro, é agravado pela ‘herança regional’, determinada pela nossa evolução histórica. (BERCOVICI, Gilberto. *Desigualdades regionais, Estado e Constituição*. São Paulo: Max Limonad, 2003, p. 62).

⁷⁹⁹ Proibição da guerra fiscal e a redução das desigualdades regionais. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Grandes questões atuais do direito tributário*. V. 15. São Paulo: Dialética, 2011, p. 129.

⁸⁰⁰ Cf. BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 369-371.

⁸⁰¹ Cf. BERCOVICI, Gilberto. *Desigualdades regionais, Estado e Constituição*. São Paulo: Max Limonad, 2003, p. 150.

⁸⁰² Cf. FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Guerra Fiscal, Fomento e Incentivo na Constituição Federal. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (coord.). *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 277.

⁸⁰³ Embora o presente trabalho, dado seu escopo, não comporte maiores considerações acerca do federalismo. De qualquer modo, deve-se fazer o seguinte esclarecimento: “No existe un <modelo federal puro y abstracto, perfecto y cerrado, yuxtapuesto a um pretendido <modelo regional>, igualmente puro y abstracto, radicalmente distintos ambos entre sí. Más bien, los dos non son sino variantes y modalidades, dentro de un amplio abanico de alternativas y gradaciones de un general <modelo compuesto> de organización del Estado,

por esse modelo vai além daquela postulada pelo “modelo clássico de colaboração mínima e indispensável”⁸⁰⁴, o qual estabelecia uma mera relação de justa posição entre os diversos entes federados⁸⁰⁵. Em linhas gerais, pode-se afirmar, com Gilberto Bercovici, que o “modelo cooperativo de organização federal é erigido sobre o fundamento básico da cooperação entre as unidades federadas, tendo por finalidade o objetivo do desenvolvimento nacional equilibrado”⁸⁰⁶. Assim, o autor destaca o objetivo do federalismo atual da seguinte maneira: “O grande objetivo do federalismo, na atualidade, é a busca da cooperação entre a União e entes federados, equilibrando a descentralização federal com os imperativos de integração econômica nacional”⁸⁰⁷.

Não se pode deixar de anotar, todavia, que vários obstáculos têm impedido a concretização do federalismo cooperativo brasileiro, de modo que, em lugar da coordenação e cooperação entabuladas na Constituição de 1988, tem-se verificado a recentralização de receitas na esfera federal e uma intensa disputa entre os entes federados, marcada, sobretudo, pela chamada “guerra fiscal”, manifestada, atualmente, pela concessão de benefícios fiscais⁸⁰⁸.

Não obstante os efeitos perversos decorrentes da guerra fiscal, a relevância dos benefícios fiscais que visam à redução de desigualdades regionais deve ser salientada, tendo em vista não apenas o fato de que tais medidas têm consistido no instrumento preferencial para a concretização de políticas voltadas à redução de desigualdades

que se opone al <modelo unitario>” (ROVIRA, Enoch Alberti. *Federalismo y cooperacion en la Republica Federal Alemania*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1986, p. 3-4).

⁸⁰⁴ BERCOVICI, Gilberto. *Desigualdades regionais, Estado e Constituição*. São Paulo: Max Limonad, 2003, p. 151. Cf. ROVIRA, Enoch Alberti. *Federalismo y cooperacion en la Republica Federal Alemania*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1986, p. 345.

⁸⁰⁵ Cf. ROVIRA, Enoch Alberti. *Federalismo y cooperacion en la Republica Federal Alemania*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1986, p. 354.

⁸⁰⁶ BERCOVICI, Gilberto. Constituição e superação das desigualdades regionais. In: GRAU, Eros Roberto; GERRA FILHO, Willis Santiago (org.). *Direito constitucional: estudos em homenagem a Paulo Bonavides*. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 77.

⁸⁰⁷ BERCOVICI, Gilberto. *Desigualdades regionais, Estado e Constituição*. São Paulo: Max Limonad, 2003, p. 157. E complementa o autor: Assim, o fundamento do federalismo cooperativo, em termos fiscais, é a cooperação financeira, que se desenvolve em virtude da necessidade de solidariedade federal por meio de políticas públicas conjuntas e de compensações das disparidades regionais.

A cooperação financeira tem como característica a responsabilidade conjunta da União e entes federados pela realização de políticas públicas comuns. O seu objetivo é claro: a execução uniforme e adequada de serviços públicos equivalentes em toda a Federação, de acordo com os princípios da solidariedade e da igualação das condições sociais de vida” (BERCOVICI, Gilberto. *Desigualdades regionais, Estado e Constituição*. São Paulo: Max Limonad, 2003, p. 157).

⁸⁰⁸ Cf. BERCOVICI, Gilberto. *Desigualdades regionais, Estado e Constituição*. São Paulo: Max Limonad, 2003, p. 173-174 e 185.

regionais brasileiras⁸⁰⁹, como também o fato de que a Constituição Federal traz disciplina expressa e específica acerca desses benefícios. Nesse sentido, deve-se aludir ao artigo 151, I, da Constituição Federal, segundo o qual é vedado à União “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”^{810 e 811}.

3.3.2. Os “Testes” de Proporcionalidade

Conforme já antecipado, a regra da proporcionalidade subdivide-se nas regras da adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito⁸¹², de modo que é possível afirmar que a aplicação de cada uma dessas regras exige a realização de um “teste”.

A análise da adequação exige a verificação sobre a aptidão da medida no tocante à busca da finalidade por ela visada, a qual deve ser, necessariamente, constitucionalmente fundamentada – ou seja, é necessário que se trate de um fim constitucionalmente legítimo,

⁸⁰⁹ Cf. Sobre o histórico de benefícios fiscais voltados à redução de desigualdades regionais cf. BERCOVICI, Gilberto. *Desigualdades regionais, Estado e Constituição*. São Paulo: Max Limonad, 2003, p. 132-142.

⁸¹⁰ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 30 dez. 2012.

⁸¹¹ A utilização de benefícios fiscais voltados à redução de desigualdades regionais é comum em diversos ordenamentos. A esse respeito são as constatações de Sacha Calmon Navarro Coelho: “Um país sem desequilíbrios regionais é país forte e integrado em benefício de suas várias regiões. O Brasil não é o único nesse sentido. A Argentina concentra-se no delta do Prata. O Japão moderno é uma faixa industrial à beira do mar de não mais de 220 km. (Ao norte, o povo dos Ainos, em florestas, vivendo do artesanato, são caucasianos). O Canadá se agarra ao longo do São Lourenço, na beira dos grandes lagos, nas fronteiras com os EUA. O Reino Unido convive com Irlandas atrasadas e regiões não industrializadas. O norte da Alemanha oferece outro exemplo de desenvolvimento incipiente. A Itália do Norte nada tem a ver com a Calábria e a Sicília (outrora pujante). O próprio sul dos EUA é atrasado se comparado com o norte e o nordeste do país. Nesses países existem programas incentivos fiscais para regiões deprimidas” (COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense: 2012, p. 280). Nesse contexto, vale fazer referência aos benefícios fiscais concedidos, após a reunificação da Alemanha, para desenvolvimento do território que integrava a República Democrática Alemã e de Berlim ocidental. A esse respeito cf. STRAHL, Martin. *Änderungen der Investitionsförderung in den neuen Ländern und Berlin (West)*. *Betriebs-Berater*, Frankfurt am Main, n.6, p. 293-298, 1998; HEY, Johanna. *Wirtschaftslenkende Steuervergünstigungen*. In: TIPKE, Klaus *et al.* *Steuerrecht*. 20ª ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2010, p. 925.

⁸¹² Cf. SILVA, Virgílio Afonso da. O proporcional e o razoável. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, v. 798, p. 34, abr. 2002.

conforme já apontado. Segundo alguns autores⁸¹³, a adequação estará caracterizada caso a medida seja apta a fomentar a realização da finalidade; outros, todavia, exigem uma relação mais intensa, segundo a qual a medida deveria ser apta à realização completa da finalidade⁸¹⁴. Relativamente a benefícios fiscais, entende-se que a margem de prognóstico deixada ao legislador em um primeiro momento – quando da edição normativa – é ampla⁸¹⁵. Todavia, conforme será demonstrado no Capítulo 5 deste trabalho, cabe ao Estado a realização permanente de um controle dos benefícios fiscais⁸¹⁶, como exigência do princípio da segurança jurídica. E, nesse controle realizado *a posteriori*, a margem de prognóstico do legislador é restringida, uma vez que cabe a ele levar em consideração os efeitos que foram concretamente produzidos pelo benefício fiscal.

Birk⁸¹⁷ aponta dois aspectos relativos à adequação das normas tributárias extrafiscais indutoras. Primeiramente, o autor salienta que normas tributárias indutoras apenas serão adequadas caso a finalidade possa ser atingida mesmo que a indução não se verifique em inúmeros casos. O autor ainda chama a atenção para o aspecto da adequação relacionada ao objeto da tributação. Nesse sentido, a finalidade da indução só poderá ser alcançada caso haja a possibilidade de o bem ou comportamento tributado serem substituídos. Esse aspecto está intimamente relacionado à noção de elasticidade-preço da demanda. Caso o objeto tributário não seja substituível ou dispensável, a norma tributária dará ensejo tão somente a efeitos de carga, de modo que as finalidades indutoras não serão atingidas⁸¹⁸.

⁸¹³ Cf. SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 170.

⁸¹⁴ “O subprincípio da *adequação* (*Geeignetheit*) exige que as medidas interventivas adotadas mostrem-se aptas a atingir os objetivos pretendidos” (MENDES, Gilmar Ferreira. *Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade: estudos de direito constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 75).

⁸¹⁵ “A exigência de realização completa do fim perseguido é contraproducente, já que dificilmente é possível saber com certeza, de antemão, se uma medida realizará, de fato, o objetivo a que se propõe. Muitas vezes o legislador é obrigado a agir em situações de incertezas empíricas, é obrigado a fazer previsões que não sabe se serão realizadas ou, por fim, esbarra nos limites da cognição. Nesses casos, qualquer exigência de plena realização de algo seria uma exigência impossível de ser cumprida” (SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 170). Cf. HEY, Johanna. *Wirtschaftslenkende Steuervergünstigungen*. In: TIPKE, Klaus *et al.* *Steuerrecht*. 20ª ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2010, p. 928.

⁸¹⁶ Cf. TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*. V. 1. 2ª ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2000, p. 343.

⁸¹⁷ Finanzierungszwecke und Lenkungszwecke in einem verfassungsmäßigen Steuersystem. In: Deutsche Sektion der Internationalen Juristen-Kommission. *Grundrechtsschutz im Steuerrecht*. Heidelberg: Müller, 2001, p. 85.

⁸¹⁸ BIRK, Dieter. Finanzierungszwecke und Lenkungszwecke in einem verfassungsmäßigen Steuersystem. In: Deutsche Sektion der Internationalen Juristen-Kommission. *Grundrechtsschutz im Steuerrecht*. Heidelberg: Müller, 2001, p. 85.

A sub-regra da necessidade, por sua vez, pressupõe um teste de comparação. Afinal, uma medida será necessária “caso a realização do objetivo perseguido não possa ser promovida, com a mesma intensidade, por meio de outro ato que limite, em menor medida, o direito fundamental atingido”⁸¹⁹. Dessa forma, tem-se que duas variáveis devem ser consideradas para a realização do teste da necessidade, quais sejam, (i) a eficiência⁸²⁰ da medida relativamente à finalidade buscada e (ii) a intensidade da restrição de direitos fundamentais⁸²¹.

Nesse sentido, que normas tributárias são, normalmente, vistas como um meio mais suave para o alcance das finalidades extrafiscais que a imposição de comportamentos, uma vez que o contribuinte pode optar se se comportará ou não da forma desejada pela norma. Não obstante, faz-se necessário questionar acerca da pressão econômica exercida por tais normas, uma vez que, em se estando diante de uma pressão econômica intensa, não haverá, em determinados casos, escolha para o contribuinte, de modo que, em tais situações, não se poderia mais falar em “meio mais suave”⁸²². Em realidade, caso se esteja diante de um benefício realmente “suave”, nem sequer a intervenção em direitos fundamentais será caracterizada, de modo que não será necessária a realização do “teste da proporcionalidade” para justificá-la. Portanto, se houve intervenção, a suposta suavidade inerente às normas tributárias cai por terra. Assim, não há que se minimizar a relevância do teste da necessidade relativamente a benefícios fiscais. Ademais, também no tocante à necessidade, deve-se apontar que as conclusões acerca da necessidade podem variar com o decurso do tempo, o que traz à baila, reitera-se, uma necessidade permanente de controle⁸²³. Esse aspecto será objeto de análise no Capítulo 5 deste trabalho.

⁸¹⁹ SILVA, Virgílio Afonso da. O proporcional e o razoável. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, v. 798, p. 38, abr. 2002.

⁸²⁰ “Eficiência é um termo utilizado para significar a realização de determinados processos, com a maximização de resultados pela menor utilização de meios” (SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. *Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 70). Cf. ELALI, André. *Incentivos fiscais internacionais: concorrência fiscal, mobilidade financeira e crise do Estado*. São Paulo: Quartier Latin: 2010, p. 66 e ss.

⁸²¹ Cf. SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 171.

⁸²² Cf. BIRK, Dieter. Finanzierungszwecke und Lenkungszwecke in einem verfassungsmäßigen Steuersystem. In: Deutsche Sektion der Internationalen Juristen-Kommission. *Grundrechtsschutz im Steuerrecht*. Heidelberg: Müller, 2001, p. 85-86.

⁸²³ Cf. HEY, Johanna. Wirtschaftslenkende Steuervergünstigungen. In: TIPKE, Klaus *et al.* *Steuerrecht*. 20ª ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2010, p. 928.

O último teste a ser realizado é a análise da proporcionalidade em sentido estrito, a qual corresponde a um sopesamento propriamente dito entre os direitos envolvidos e tem por finalidade impedir uma restrição exagerada de direitos fundamentais, tendo em vista a relevância da finalidade perseguida⁸²⁴.

Ainda que a regra da proporcionalidade carregue em seu bojo um ônus argumentativo, o qual milita em favor da segurança jurídica, não se pode deixar de apontar a dificuldade prática na aferição da proporcionalidade de benefícios fiscais⁸²⁵. Primeiramente, fundamental a determinação de sua finalidade para que se possa então apurar a necessidade, adequação e proporcionalidade em sentido estrito do benefício para o alcance dessa finalidade, o que pressuporá, então, a recepção de informações da Ciência que se ocupa da esfera de atuação do benefício considerado⁸²⁶. A dificuldade agrava-se, todavia, porquanto não há que se imaginar consenso na Ciência que deverá fornecer elementos para a aferição da proporcionalidade do benefício fiscal considerado. Assim, quando o benefício tem por finalidade a indução econômica, de modo que a análise jurídica da medida pressupõe informações advindas da Ciência Econômica, por exemplo, dificilmente se obterá consenso, haja vista as diferentes posições dos economistas, a lembrar-se, ilustrativamente, a grande distância verificada entre Keynes e Milton Friedman⁸²⁷. Nesse sentido, uma margem de discricionariedade deve ser concedida ao legislador⁸²⁸.

Logicamente – até por exigência da regra da proporcionalidade em sentido estrito – a realização do teste da proporcionalidade não se esgota com aspectos extrajurídicos; ao contrário, faz-se fundamental levar em consideração os valores e desvalores jurídicos

⁸²⁴ Cf. SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 175.

⁸²⁵ Adota-se, aqui, o entendimento defendido por Virgílio Afonso da Silva, segundo o qual não há uma “concentração” da subjetividade na análise da proporcionalidade em sentido estrito, lembrando-se que alguns autores entendem haver um exagerado grau de subjetividade na terceira sub-regra da proporcionalidade: “O ganho em objetividade não se encontra na renúncia ao sopesamento, mas na busca de padrões de diálogo intersubjetivo que permitam um controle social da atividade jurisdicional. Isso vale não apenas para o sopesamento, mas também para os exames da adequação e da necessidade e também para a ‘simples’ subsunção” (SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 178).

⁸²⁶ Acerca das “relações entre o sistema da economia e o sistema tributário” cf. CALIENDO, Paulo. Princípio da neutralidade fiscal: conceito e aplicação. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (org.). *Princípios de direito financeiro e tributário: estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro, São Paulo, Recife: Renovar, 2006, p. 506 e ss.

⁸²⁷ Cf. TIPKE, Klaus. Über Steuervergünstigungen: abbauthoretische Überlegung. *Finanz-Rundschau für Einkommensteuer und Körperschaftsteuer*, Köln, n. 7, p. 190, 1989.

⁸²⁸ Cf. TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*. V. 1. 2ª ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2000, p. 341-342.

inerentes à medida – como, por exemplo, o valor inerente à tributação uniforme e geral –, bem como, logicamente, as restrições a direitos fundamentais.

4. Capacidade Contributiva

4.1. Considerações Introdutórias

De plano, é fundamental esclarecer que se entende, aqui, que a capacidade contributiva ostenta duas feições, quais sejam (i) a de princípio autônomo e a de (ii) critério de diferenciação necessário à realização do princípio da igualdade, ou seja, como referencial em face do qual é feito o juízo de igualdade⁸²⁹ e ⁸³⁰. Ressalvando-se as variadas posições e controvérsias acerca da capacidade contributiva e do seu conteúdo, entende-se, aqui, que a compreensão das duas feições é fundamental para a delimitação do que são benefícios fiscais, bem como para a aferição da admissibilidade constitucional dessas medidas.

Conforme anotado em capítulo anterior, benefícios fiscais caracterizam-se por consubstanciarem exceção à realização ao princípio da igualdade a partir da capacidade contributiva. Note-se, portanto, que não se afirmou que benefícios fiscais correspondem a exceção ao “princípio da capacidade contributiva” – autonomamente considerado –, mas sim à realização da igualdade a partir da capacidade contributiva. Antes todavia, de se passar às considerações acerca da utilização da capacidade contributiva como referencial para realização do juízo de igualdade, importa fazer algumas considerações gerais acerca da capacidade contributiva, a fim, inclusive, de se esclarecer suas duas feições.

⁸²⁹ Portanto o presente trabalho não se filia ao posicionamento segundo o qual a capacidade contributiva seja tão somente uma derivação do princípio da igualdade, de forma a permitir a concretização deste.

⁸³⁰ Ainda que não de forma expressa, as duas feições aqui mencionadas são reconhecidas por Heleno Torres: “A segurança jurídica da capacidade contributiva, na *função justiça*, efetiva-se pela preservação da isonomia, ante os critérios formulados, ao lado de uma adequada verificação da *capacidade econômica* na própria definição dos critérios indicativos da capacidade contributiva, segundo índices de proporcionalidade, de razoabilidade e de proibição de excesso” (TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica*: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 601).

Para tanto, vale anotar que a discussão acerca da distribuição justa da carga tributária remonta ao iluminismo, quando tal distribuição passa a ser objeto de exigência política. Nesse contexto, havia a consciência de que o Estado tinha necessidades financeiras, as quais deveriam ser supridas por meio do patrimônio dos cidadãos. Diante disso, a justa distribuição da carga tributária era entendida como elemento constitutivo do Estado moderno, que, no momento, enxergava o tributo somente como meio de financiamento do Estado⁸³¹.

Ao longo dos séculos, várias teorias foram desenvolvidas a fim de se definir que parâmetro deveria ser utilizado para a distribuição da tributação. Assim, importa fazer referência à ideia de soberania de Jean Bodin, desenvolvida no contexto inicial do Iluminismo, quando se começou a questionar como se justificar a existência do Estado e suas atribuições, segundo a qual o Estado seria o garantidor da paz. Nesse mesmo sentido, Hobbes entendia que cabia ao Estado zelar pela paz e segurança, enfatizando que, sem o Estado, o indivíduo ficaria desprotegido e haveria guerras de todos contra todos. Para tanto, contudo, haveria uma necessidade financeira, a qual deveria ser suprida pelos cidadãos. Dessas premissas brutas se desenvolveu o chamado “princípio da equivalência” como critério para a distribuição da tributação. Segundo esse princípio, o tributo deveria ser entendido como o preço pela segurança provida pelo Estado.⁸³²

O princípio da equivalência baseava-se no questionamento daquilo que era fornecido pelo Estado. Ainda no iluminismo, todavia, desenvolveu-se outro critério de distribuição da tributação, o qual se baseava no questionamento daquilo que o indivíduo poderia dar ao Estado, de modo que se passa a falar no “princípio da tributação baseada na capacidade contributiva individual”. As raízes dessa ideia já estavam presentes em Aristóteles⁸³³, que enxergava o Estado de modo abrangente e entendia que aquele que possuía mais deveria dar mais ao Estado, e o que possuía menos deveria dar menos, sem

⁸³¹ BIRK, Dieter. Finanzierungszwecke und Lenkungszwecke in einem verfassungsmäßigen Steuersystem. In: Deutsche Sektion der Internationalen Juristen-Kommission. *Grundrechtsschutz im Steuerrecht*. Heidelberg: Müller, 2001, p. 68-69). Cf. NABAIS, José Casalta. *Estudos de direito fiscal: por um estado fiscal suportável*. Coimbra: Almedina, 2005, p. 44-51; TORRES, Ricardo Lobo. *A idéia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

⁸³² BIRK, Dieter. *Steuerrecht I: allgemeines Steurrecht*. 2ª ed. München: Beck, 1994, p. 12.

⁸³³ Cf. ARISTÓTELES. *Ética a Nicômacos*. Trad. port. de Mário da Gama Kury. 3ª ed. Brasília: UnB, c 1985, 1992, p. 95-96.

que houvesse questionamento pela contrapartida⁸³⁴. No século XVIII e, principalmente, no século XIX, o raciocínio acima encontrou expressão na “teoria do sacrifício”, segundo a qual o tributo consiste em sacrifício feito pelo indivíduo a favor do Estado⁸³⁵. Desse modo, tal sacrifício deveria ser equitativo. Fundamentos dessa teoria podem ser encontrados na Bíblia⁸³⁶.

No final do século XIX, a ciência das finanças se ocupou amplamente com o sentido de igualdade do sacrifício tributário. Nesse contexto, é importante fazer referência ao desenvolvimento da Teoria de Utilidade Marginal, que buscava determinar matematicamente a igualdade do sacrifício tributário, retirando, assim, as discussões acerca da capacidade contributiva do terreno político⁸³⁷.

Uma das teorias que sucedeu a teoria do sacrifício equivalente foi formulada no século XIX por Adolf Wagner. Essa teoria era, em grande medida, influenciada pelo postulado da distribuição. Diante disso, para Wagner, o princípio básico da tributação era a capacidade contributiva⁸³⁸.

Nesta apertada síntese acerca do histórico e evolução da capacidade contributiva, não se pode deixar de fazer alusão à compreensão da capacidade contributiva como causa do tributo, largamente defendida pela “Escola de Pavia”. Em linhas gerais, pode-se afirmar que os defensores desse posicionamento entendiam que “para que fatos jurídicos pudessem ser colhidos como fundamento da incidência tributária estes deveriam ser reveladores de capacidade contributiva (objetiva), como ocorre na propriedade de bens imóveis, na

⁸³⁴ Cf. BIRK, Dieter. *Steuerrecht I: allgemeines Steurrecht*. 2ª ed. München: Beck, 1994, p. 12; TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*. V.1. 2ª ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2000, p. 476-479.

⁸³⁵ Cf. SCHMIDT, Kurt. *Die Leistungsfähigkeit und die Theorie vom proportionalen Opfer*. *Finanzarchiv*, Tübingen, n. 26, p. 385-404, 1967; BIRK, Dieter. *Steuerrecht I: allgemeines Steurrecht*. 2ª ed. München: Beck, 1994, p. 12.

⁸³⁶ “E, estando Jesus assentado defronte da arca do tesouro, observava a maneira como a multidão lançava o dinheiro na arca do tesouro; e muitos ricos deitavam muito. Vindo, porém, uma pobre viúva, deitou duas pequenas moedas, que valiam meio centavo. E, chamando os seus discípulos, disse-lhes: Em verdade vos digo que esta pobre viúva deitou mais do que todos os que deitaram na arca do tesouro; Porque todos ali deitaram do que lhes sobejava, mas esta, da sua pobreza, deitou tudo o que tinha, todo o seu sustento” (Marcos 12: 41-44).

“Jesus olhou e viu os ricos colocando suas contribuições nas caixas de ofertas. Viu também uma viúva pobre colocar duas pequeninas moedas de cobre. E disse: ‘Afirmando-lhes que esta viúva pobre colocou mais do que todos os outros. Todos esses deram do que lhes sobrava; mas ela, da sua pobreza, deu tudo o que possuía para viver’” (Lucas 21:1).

⁸³⁷ BIRK, Dieter. *Steuerrecht I: allgemeines Steurrecht*. 2ª ed. München: Beck, 1994, p. 13.

⁸³⁸ BIRK, Dieter. *Steuerrecht I: allgemeines Steurrecht*. 2ª ed. München: Beck, 1994, p. 13-14.

transferência *causa mortis*, na prestação de serviços e outros”⁸³⁹. Com Heleno Taveira Torres⁸⁴⁰, pode-se afirmar que a orientação causalista da Escola de Pavia trata-se de uma teoria ética do tributo, porquanto busca apontar um elemento de legitimação dos tributos, de forma a distingui-los de imposições arbitrárias do Estado.

A admissão da capacidade contributiva como princípio de justiça tributária goza, atualmente, de ampla aceitação, de maneira que, como destaca Tipke⁸⁴¹, nem socialistas, conservadores ou liberais gostariam de vê-lo substituído por outro, muito embora discordem acerca dos limites à tributação. Ademais, pode-se afirmar que, nos Estados constitucionais modernos, vigora o princípio da tributação conforme a capacidade contributiva⁸⁴².

Segundo parte relevante da doutrina⁸⁴³, o princípio da capacidade contributiva não se aplica a normas tributárias de finalidade extrafiscal⁸⁴⁴. Para que se possa firmar posição acerca deste ponto, importa destacar alguns aspectos desse princípio, quais sejam, (i) a capacidade contributiva como pressuposto da tributação⁸⁴⁵, (ii) a capacidade contributiva como limite da imposição tributária⁸⁴⁶ e (iii) a capacidade contributiva como referencial para a concretização do princípio da igualdade⁸⁴⁷. Pode-se, assim, afirmar, de plano, que a capacidade contributiva corresponde a princípio de justiça tributária que, concomitantemente, diz respeito à (i) possibilidade de tributação pelo Estado, devendo esta

⁸³⁹ TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 586.

⁸⁴⁰ *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 587.

⁸⁴¹ *Die Steuerrechtsordnung*, V 1. 2ª ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2000, p. 482.

⁸⁴² Cf. BIRK, Dieter. Finanzierungszwecke und Lenkungszwecke in einem verfassungsmäßigen Steuersystem. In: Deutsche Sektion der Internationalen Juristen-Kommission. *Grundrechtsschutz im Steuerrecht*. Heidelberg: Müller, 2001, p. 69; FERRAZ, Roberto. Igualdade na tributação: qual o critério que legitima discriminações em matéria fiscal? In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 478; TÔRRES, Heleno Taveira *et al.* Sistema tributário e direitos fundamentais no constitucionalismo comparado. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Sistema tributário, legalidade e direito comparado: entre Roma e substância*. Belo Horizonte: Fórum, 2010, p. 47-51.

⁸⁴³ Vale destacar, aqui, a posição de Tipke. Cf. TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*. V 1. 2ª ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2000, p. 340.

⁸⁴⁴ Em sentido contrário cf. Cf. VELLOSO, Andrei Pitten. *O princípio da isonomia tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas*. Porto Alegre: Livraria do Advogado: 2010, p. 168-169.

⁸⁴⁵ Cf. VELLOSO, Andrei Pitten. *O princípio da isonomia tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas*. Porto Alegre: Livraria do Advogado: 2010, p. 318 e ss.

⁸⁴⁶ Alternativamente, pode-se fazer referência à função da capacidade contributiva que tem o condão de delimitar a parcela da capacidade econômica alcançável pela tributação.

⁸⁴⁷ Cf. MOSCHETTI, Francesco. Profili generali. In: MOSCHETTI, Francesco (coord.). *La capacità contributiva*. Padova: Cedam, 1993, p. 6-7

ser compreendida tanto sobre o aspecto positivo, quanto negativo, e à (ii) justa distribuição da carga tributária, atuando como parâmetro de igualdade. Por outro giro, pode-se afirmar que a capacidade contributiva corresponde a critério de justiça tanto na criação de tributos, quanto na repartição da carga tributária⁸⁴⁸.

Ante essas considerações, importa discorrer acerca da capacidade contributiva no âmbito do ordenamento jurídico brasileiro, no âmbito do qual o princípio da capacidade contributiva apresenta-se como princípio autônomo.

4.2. Capacidade Contributiva como Princípio Autônomo no Ordenamento Jurídico Brasileiro

Na Constituição da República Federativa do Brasil, de 1988, há referência à capacidade contributiva no parágrafo primeiro do artigo 145, o qual dispõe que “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”⁸⁴⁹.

O princípio da capacidade contributiva sempre esteve presente nas Constituições brasileiras. Nesse sentido, vale lembrar que a primeira Constituição brasileira, a de 1824, determinava que a contribuição fiscal dos cidadãos deveria ser proporcional aos seus ganhos. A Constituição de 1946, assim como a de 1988, fazia referência direta ao princípio da capacidade contributiva, em seu artigo 202, e veiculava diversas disposições relacionadas a efetivação desse princípio. Tais disposições, todavia, foram revogadas pela Emenda Constitucional nº 17 de 1965 e não foram reincorporadas ao sistema constitucional com a Constituição de 1967, nem com a Emenda Constitucional nº 1 de 1969.⁸⁵⁰

⁸⁴⁸ Cf. MOSCHETTI, Francesco. Profili generali. In: MOSCHETTI, Francesco (coord.). *La capacità contributiva*. Padova: Cedam, 1993, p. 6.

⁸⁴⁹ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 30 dez. 2012.

⁸⁵⁰ TÔRRES, Heleno Taveira *et al.* Sistema tributário e direitos fundamentais no constitucionalismo comparado. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Sistema tributário, legalidade e direito comparado: entre Roma e substância*. Belo Horizonte: Fórum, 2010, p. 50.

Faz-se necessário esclarecer que, ainda que o princípio da capacidade contributiva desempenhe papel fundamental para a realização do princípio da igualdade, podendo ser deste depreendido – conforme defende parte relevante da doutrina, mormente alemã⁸⁵¹ –, o conteúdo da capacidade contributiva não se restringe aos ditames da igualdade, o que permite destacar sua autonomia no âmbito do ordenamento brasileiro⁸⁵², da mesma forma que se verifica no ordenamento italiano⁸⁵³. Trata-se de princípio fundamental de justiça tributária⁸⁵⁴.

Em linhas gerais, pode-se afirmar que a capacidade contributiva veicula o questionamento acerca daquilo com o que o cidadão pode contribuir para que o Estado cumpra suas funções. Fundamental esclarecer que a capacidade contributiva não guarda, em seu bojo, a ideia de “contraprestação”, de modo que não pode ser entendida como o “preço” por aquilo que o Estado proporciona. Em vez disso, pode-se afirmar de forma quase pleonástica, que a capacidade contributiva relacionada à aptidão de cada cidadão de entregar recursos ao Estado⁸⁵⁵, o que para Moschetti⁸⁵⁶, relaciona-se ao dever de solidariedade. Não se pode, todavia, deixar de salientar o caráter eminentemente ético-filosófico dessa concepção⁸⁵⁷.

⁸⁵¹ Cf., sobretudo, BIRK, Dieter. *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen*: ein Beitrag zu den Grundfragen des Verhältnisses Steuerrecht und Verfassungsrecht. Köln: Dr. Peter Deubner, 1983.

⁸⁵² Cf. TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica*: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 586 e ss.

⁸⁵³ “A differenza che in altri ordinamenti, dunque, il principio di capacità contributiva è formulato espressamente nella Costituzione italiana ed ha una *valenza autonoma* senza essere assorbito nel principio di eguaglianza.

Certo la capacità contributiva è *anche* parametro per giudicare se due situazioni siano o meno analoghe dal punto di vista del diritto tributario.

Ma non è solo questo.

Ancor prima, ed a prescindere dall’essere *tertium comparationis*, nell’ambito di un giudizio di eguaglianza, il principio di capacità contributiva è principio costituzionale di giustizia fiscale, valido per ogni singolo <concorso alle spese pubbliche> in sé e per sé considerato.

Per ogni singolo <concorso alle spese pubbliche>, la capacità contributiva è il *pressupposto*, il *limite* massimo, il *parametro* del prelievo” (MOSCHETTI, Francesco. Profili generali. In: MOSCHETTI, Francesco (coord.). *La capacità contributiva*. Padova: Cedam, 1993, p. 6-7).

⁸⁵⁴ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*: valores e princípios constitucionais tributários. Rio de Janeiro: Renovar: 2005, p. 302.

⁸⁵⁵ “La prestazione tributaria non ha dunque come proprio *fondamento* un astratto potere di imperio, né un mero rapporto commutativo scambio di utilità tra ente pubblico e contribuente), bensì la <capacità contributiva> cioè l’attitudine a concorrere alle spese pubbliche, manifestata (...) *in primis* dalla forza economica del soggetto” (MOSCHETTI, Francesco. Profili generali. In: MOSCHETTI, Francesco (coord.). *La capacità contributiva*. Padova: Cedam, 1993, p. 4). Cf. TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*. V 1. 2^a ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2000, p. 479-480.

⁸⁵⁶ Profili generali. In: MOSCHETTI, Francesco (coord.). *La capacità contributiva*. Padova: Cedam, 1993, p. 6.

⁸⁵⁷ Cf. COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 4^a ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 27; VELLOSO, Andrei Pitten. *O princípio da isonomia tributária*: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas. Porto Alegre: Livraria do Advogado: 2010, p. 165.

Priorizando-se uma abordagem jurídica, importa esclarecer que a capacidade contributiva não se confunde com a capacidade econômica, embora aquela esteja contida nesta. Afinal, parte da renda – genericamente compreendida – não pode ser alcançada pela tributação, haja vista os limites impostos pelos direitos fundamentais⁸⁵⁸, que, portanto, condicionam a tributação. Dessa forma, pode-se afirmar que diversas normas constitucionais concorrem para o desenho da capacidade contributiva, a qual, embora pressuponha a capacidade econômica, com esta não se confunde⁸⁵⁹. Conclui-se, assim, que a capacidade econômica é condição necessária, embora não suficiente, para a configuração da capacidade contributiva⁸⁶⁰. Diante disso vale salientar, com Misabel Derzi, que, ao fazer referência à capacidade econômica – e não à capacidade contributiva –, o artigo 145, § 1º da Constituição Federal de 1988 “pretendeu afastar as criações jurisprudenciais, administrativas ou legais que, baseadas em presunções, ficções e falseamentos, buscassem atingir fatos que não estivessem assentados em realidades econômicas”⁸⁶¹.

Ante o exposto e dado o papel de relevo desempenhado pelos direitos fundamentais para o desenho da capacidade contributiva, pode-se afirmar que o princípio em tela desempenha função de garantia⁸⁶², contribuindo, portanto, para a concretização de direitos

⁸⁵⁸ Nesse sentido, não se pode deixar de fazer referência à definição apresentada por Ricardo Lobo Torres: “De feito, a capacidade contributiva abre ao legislador a possibilidade de instituir o tributo, que incide sobre a riqueza de cada qual. *Nada mais é que o espaço jurídico aberto pelos direitos fundamentais para a tributação, nomeadamente para a exercida sobre o direito de propriedade e o direito de livre exercício de profissão*” (TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: valores e princípios constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Renovar: 2005, p. 303).

⁸⁵⁹ Cf. MOSCHETTI, Francesco. *Profili generali*. In: MOSCHETTI, Francesco (coord.). *La capacità contributiva*. Padova: Cedam, 1993, p. 24-25.

⁸⁶⁰ Nesse sentido, vale trazer à baila a seguinte síntese de Moschetti: “Tale complessa valutazione porta in sintesi ai seguenti risultati: a) l’art. 53 vuole fissare un criterio di giustizia in materia tributaria; b) tale criterio di giustizia è distinto dal principio di eguaglianza e dai canoni formali della mera razionalità e coerenza delle scelte legislative (costituisce <interpretatio abrogans> ridurre l’art. 53 a mera applicazione del generale principio di eguaglianza); c) tale criterio presuppone, come condizione necessaria e non sufficiente, la capacità economica del soggetto; d) la capacità economica deve essere superiore ad un certo minimo e deve essere considerata idonea a concorrere alle spese pubbliche in relazione alle scelte di valore enunciate nella carta costituzionale; e) a parità di ammontare può pertanto sussistere diversità di capacità contributiva, in relazione alla qualifica costituzionale della capacità economica” (MOSCHETTI, Francesco. *Profili generali*. In: MOSCHETTI, Francesco (coord.). *La capacità contributiva*. Padova: Cedam, 1993, p. 25).

⁸⁶¹ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Notas de atualização*. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8ª ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 1092.

⁸⁶² “A capacidade econômica de cada pessoa é um ‘universal’ do qual faz parte a capacidade de pagar tributos. Em si mesma, a capacidade contributiva só é ‘direito’ no que corresponde á proteção da propriedade, da isonomia e da previsibilidade (certeza) de limitação da carga tributária seguindo critérios coerentes. Nesse sentido, a capacidade contributiva, *per se*, é uma típica garantia constitucional e, desse modo, responde pela efetividade da *segurança jurídica*. Certeza e justiça são as funções que assegura na ordem tributária, ao mesmo tempo em que não deixa de ser uma delimitação expressa de direitos

fundamentais, em compatibilidade com os ditames do Estado Democrático de Direito⁸⁶³ e, consequentemente, da exigência de segurança jurídica, conforme esclarecido no primeiro capítulo deste trabalho.

Nesse contexto, vale fazer referência ao fato de a capacidade contributiva não compreender, por exemplo, a renda destinada à existência do cidadão e de sua família⁸⁶⁴, de maneira que se pode concluir pela imunidade do mínimo existencial. Desse modo, a imposição tributária não deve ser excessiva, devendo recair apenas sobre a renda “disponível” do contribuinte⁸⁶⁵. Não se pode, ainda, deixar de fazer referência à íntima relação entre a capacidade contributiva e a proibição de excesso – no âmbito da qual se situa, por exemplo, a proibição da utilização de tributos com efeito de confisco, a qual garante o direito fundamental de propriedade –, a qual impõe que a tributação não seja excessiva⁸⁶⁶, contribuindo para o desenho da capacidade contributiva. Neste ponto, pode-se, com facilidade, reconhecer a íntima relação que se verifica entre a capacidade contributiva e os limites dos limites de direitos de liberdade, sobre os quais se discorreu acima.

Classificação tradicionalmente utilizada pela doutrina é aquela de diferencia a capacidade contributiva absoluta (ou objetiva) da relativa (ou subjetiva). A capacidade contributiva absoluta relaciona-se ao dever de o legislador descrever no antecedente da regra-matriz de incidência tributária tão somente eventos que apontem para a existência de capacidade contributiva^{867 e 868}. A capacidade contributiva relativa, por sua vez, “quer

fundamentais, enquanto autorização para tributação, dentro de suas condicionantes (mínimo existencial, proibição de excesso isonomia e outros)” (TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 600).

⁸⁶³ “É que a capacidade contributiva é princípio que serve de critério ou de instrumento à concretização dos direitos fundamentais individuais, quais sejam, a igualdade e o direito de propriedade ou vedação do confisco (...).

Portanto, o princípio da capacidade contributiva não mais pode ser interpretado à luz da concepção de um Estado de Direito ultrapassado e abstencionista. Ao contrário. A Constituição de 1988 tende à concreção, à efetividade e à consagração de princípios autoaplicáveis, obrigatórios não apenas para o legislador, como também para o intérprete e aplicador da lei” (DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8ª ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 1091).

⁸⁶⁴ Cf. TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*. V 1. 2ª ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2000, p. 481.

⁸⁶⁵ Cf. TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*. V 1. 2ª ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2000, p. 487.

⁸⁶⁶ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: valores e princípios constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Renovar: 2005, p. 304.

⁸⁶⁷ Cf. COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 28. Acerca da eleição dos indicadores de capacidade contributiva, são as seguintes considerações de Regina Helena Costa: “A identificação desses índices é fornecida pela Ciência das Finanças, como salienta

expressar a repartição do impacto tributário, de tal modo que os participantes do acontecimento contribuam de acordo com o tamanho econômico do evento⁸⁶⁹. Note, portanto que se, por um lado, a capacidade contributiva absoluta apresenta-se como pressuposto do tributo⁸⁷⁰; por outro lado, a capacidade contributiva relativa relaciona-se ao limite da tributação⁸⁷¹ e à distribuição da carga tributária, o que remete à concretização do princípio da igualdade tributária⁸⁷².

Em suma, além de atuar “como pressuposto da tributação” e como parâmetro para a concretização do princípio da igualdade – retornar-se-á a este ponto abaixo –, a capacidade contributiva também fixa os limites – qualitativos e quantitativos⁸⁷³ – da imposição tributária. Os aspectos “pressuposto da tributação” e “limite da tributação” podem ser reconduzidos à ideia, acima exposta, de que a capacidade contributiva *delimita* o campo sobre o qual deve recair a tributação, o qual tem como pressuposto a capacidade

Moschetti. Certo é que o Direito cria suas próprias realidades; porém, o substrato econômico da capacidade contributiva exige que se atente às formulações pré-legislativas da Ciência das Finanças, ao invés do recurso puro e simples às ficções jurídicas. Desse modo, o legislador poderá adotar, na sua integralidade, o conceito econômico-financeiro; poderá não proporcionar um conceito expreso de conteúdo determinado; como, ainda poderá ocorrer que o conceito econômico-financeiro seja acolhido parcialmente, ou deformado por uma ficção jurídica, no conceito legal.

Destarte, o legislador deve, tanto quanto possível, receber os conceitos elaborados pela Ciência das Finanças a fim de assegurar a captação de índices que constituam autênticas manifestações de riqueza. Contudo, lembre-se que nem todo índice de capacidade contributiva deve ser necessariamente gravado, pois a eleição de tais índices é uma decisão essencialmente política” (COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 29-30).

⁸⁶⁸ Há que se lembrar que, dada a enumeração de competência tributária para a instituição de impostos expressa pela Constituição Federal de 1988 – ressaltada a competência residual da União –, “no caso brasileiro, pouco questionamento poderá surgir sob o aspecto da capacidade econômico-objetiva no sentido absoluto (exceto em caso de imposto federal residual), como mera escolha, pelo legislador ordinário das hipóteses de incidência. Basta considerar que, por isso mesmo, houve necessidade de se usar de emenda à Constituição para facultar à União a instituição de um imposto provisório sobre movimentação financeira (IPMF), cuja adequação ao princípio da capacidade econômica e à igualdade foi seriamente questionada, embora o Supremo Tribunal Federal tivesse tolerado a nova exação” (DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8ª ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 1095).

⁸⁶⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 333.

⁸⁷⁰ Cf. COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 28.

⁸⁷¹ “Sendo critério de graduação do imposto, a capacidade contributiva atuará, outrossim, como limite da tributação, permitindo a manutenção do ‘mínimo vital’ e obstando a que a progressividade tributária atinja níveis de confisco ou de cerceamento de outros direitos constitucionais, conforme demonstraremos” (COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 31).

⁸⁷² “O plano da obediência ao princípio da igualdade na imposição fiscal cingir-se-á àquele da capacidade contributiva relativa, ou melhor, sempre que o legislador, tendo escolhido para o suposto de normas tributárias fatos que demonstrem signos de riqueza, deva dosar igualitariamente a carga impositiva” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 332-333).

⁸⁷³ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: valores e princípios constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Renovar: 2005, p. 304.

econômica. Assim, pode-se afirmar, consequentemente, que a capacidade contributiva limita a liberdade legislativa⁸⁷⁴, contribuindo, portanto, para delimitação da competência tributária.

Diante do exposto, vale aludir, novamente, à posição segundo a qual a normas de finalidade extrafiscal não se submetem ao princípio da capacidade contributiva. Nesse diapasão, deve-se salientar a posição de Tipke⁸⁷⁵, para quem normas de finalidades indutoras não são normas de direito tributário e, apenas externamente, conectam-se a normas de finalidade fiscal. Para Tipke⁸⁷⁶, como já salientado em Capítulo anterior, normas indutoras orientam-se a partir de princípios outros, como o princípio do merecimento ou da necessidade, porquanto tais normas têm o condão de atender a uma determinada necessidade, com vistas ao bem comum, ou a premiar uma determinada conduta. Dessa forma, para o autor, o parâmetro para a intensidade da imposição tributária indutora não deve ser a capacidade contributiva, mas sim a necessidade de indução⁸⁷⁷.

Rechaça-se, aqui, a posição segundo a qual o princípio da capacidade contributiva não se aplica às normas tributárias extrafiscais – inclusive àquelas veiculadoras de benefícios fiscais. Primeiramente, vale apontar um impedimento prático à adoção dessa posição. Nesse sentido, há que se atentar para a sobreposição de finalidades das normas tributárias, sobre a qual se discorreu no capítulo anterior, de maneira que não é possível se conceber norma tributária dotada apenas de finalidade fiscal ou extrafiscal. Portanto, ainda que se admita, teoricamente, a inaplicabilidade do princípio da capacidade contributiva a normas dotadas de finalidade extrafiscal, tal posição restará desprovida de aplicação prática, haja vista a inexistência de normas tributárias “puras”⁸⁷⁸. Em segundo lugar, conforme se enfatizou no capítulo anterior, ainda que se trate de normas dotadas de finalidade extrafiscais, tais normas não perdem o caráter tributário e, com isso, não deixam de se submeter aos princípios e regras tributários⁸⁷⁹. Assim, independentemente da

⁸⁷⁴ BIRK, Dieter. Das Ungerechte an der Steuergerechtigkeit. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 4, p. 357, 2011.

⁸⁷⁵ *Die Steuerrechtsordnung*. V 1. 2^a ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2000, p. 340.

⁸⁷⁶ *Die Steuerrechtsordnung*. V 1. 2^a ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2000, p. 340.

⁸⁷⁷ TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*. V 1. 2^a ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2000, p. 495.

⁸⁷⁸ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 4^a ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 249.

⁸⁷⁹ “As normas tributárias não deixam de sê-lo pelo simples fato de objetivarem alcançar fins não fiscais. Até mesmo as isenções extrafiscais, destituídas de toda e qualquer finalidade arrecadatória, têm caráter tributário, haja vista servirem para moldar o alcance da norma impositiva – e não se pode afirmar que parte da hipótese de incidência é determinada por normas não tributárias. Elas não só possuem natureza tributária, mas também desempenham um papel de extrema relevância no Direito Tributário” (VELLOSO, Andrei Pitten. *O princípio*

finalidade perseguida, se fiscal ou extrafiscal, o instrumento jurídico utilizado é o mesmo⁸⁸⁰.

Portanto, levando-se em consideração a capacidade contributiva como princípio delimitador da parcela da capacidade econômica alcançável pela tributação, tem-se que a não sujeição de normas tributárias ao princípio da capacidade contributiva⁸⁸¹ redundaria em autorização para que normas tributárias extrafiscais recaíssem sobre qualquer extensão da capacidade econômica⁸⁸², de modo a ensejar o desrespeito ao mínimo existencial⁸⁸³ – e, conseqüentemente, a afronta à dignidade humana – e à proibição de excesso ou, ainda, recaíssem além da capacidade econômica⁸⁸⁴. Logo, resta evidente que quaisquer normas tributárias, inclusive aquelas dotadas de finalidade extrafiscal, devem, no âmbito do ordenamento jurídico brasileiro, observância ao princípio da capacidade contributiva.

De qualquer modo, tendo em vista que os efeitos de carga advindos de benefícios fiscais são negativos, não há que se pretender que estes violem a capacidade contributiva compreendida como limite da tributação. Similarmente, por não eleger fatos sobre os quais recairá a tributação, também não há que se falar em não observância da capacidade contributiva como “pressuposto da tributação”.

Há que se notar, entretanto, que benefícios fiscais, por serem concedidos para a consecução de finalidades extrafiscais, não têm o condão de refinar a regra-matriz de incidência tributária – como se verifica relativamente às isenções fiscais ou a “benefícios ilusórios”⁸⁸⁵ –, de modo a permitir a distribuição da carga tributária a partir da capacidade contributiva. Em vez disso, no tocante à distribuição da carga tributária, os benefícios

da isonomia tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas. Porto Alegre: Livraria do Advogado: 2010, p. 169).

⁸⁸⁰ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 250.

⁸⁸¹ Em sentido diverso daquele aqui defendido, vale destacar a posição de Andreas Glaser, para quem normas de finalidade extrafiscal implicam uma tributação além ou aquém da capacidade contributiva (GLASER, Andreas. *Verfassungs- und unionsrechtliche Grenzen steuerlicher Lenkung. Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 2, p. 172, 2012).

⁸⁸² Cf. ENGLISCH, Joachim. *Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2008, p. 617-618.

⁸⁸³ Interessante observar, aqui que, para Tipke – defensor da inaplicabilidade do princípio da capacidade contributiva a normas indutoras – impostos extrafiscais devem respeitar o mínimo existencial. Não obstante, para o autor, o dever de respeito ao mínimo existencial não decorre do princípio da capacidade contributiva, mas sim do artigo 1 e do artigo 20, I da Lei Fundamental de Bonn (TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*. V 1. 2ª ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2000, p. 496).

⁸⁸⁴ Neste caso, a capacidade contributiva objetiva não teria sido observada.

⁸⁸⁵ Cf. TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*. V. 1. 2ª ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2000, p. 74, 82.

fiscais representam uma desigualdade em relação à capacidade contributiva. Assim, de fato, os benefícios fiscais afastam-se da capacidade contributiva enquanto parâmetro de distribuição da carga tributária. No entanto, tendo em vista que já se adentra, aqui, o campo material do princípio da igualdade, em vez de se referir a benefícios fiscais como “exceções à capacidade contributiva” – o que seria tecnicamente incorreto –, prefere-se – como feito no Capítulo 2 – dizer que benefícios fiscais representam um “afastamento da igualdade da partir da capacidade contributiva”.

5. Igualdade

Lembrando-se que benefícios fiscais representam, necessariamente, a concessão de uma vantagem tributária – e, conseqüentemente, a instituição de uma discriminação –, tem-se que a precisa verificação da forma pela qual benefícios fiscais compatibilizam-se com o princípio da igualdade é de suma relevância para o alcance do objetivo último deste trabalho. Note-se, de qualquer modo, que essa forma de colocação do problema já parte do pressuposto de que não é possível se cogitar da não vinculação de normas veiculadoras de benefícios fiscais aos ditames da igualdade tributária, porquanto, conforme se vem enfatizando, normas extrafiscais, por se valerem do instrumento tributário, submetem-se ao regime jurídico tributário. Ademais, observa-se, mais uma vez, que se parte, neste trabalho, de uma concepção material de segurança jurídica, a qual postula a efetividade do ordenamento jurídico e, sobretudo, dos direitos fundamentais⁸⁸⁶. Assim, antes de tomar

⁸⁸⁶ Acerca do estreito vínculo entre igualdade tributária e a segurança jurídica, vale transcrever a seguinte lição de Paulo de Barros Carvalho: “A isonomia de que desfrutam os sujeitos passivos das obrigações tributárias, além disso, é uma estimativa da mais elevada relevância, pois de sua concreta efetividade, em cada situação empírica dependem dois sobrevalores, quais sejam, o da segurança das relações jurídico-tributárias e o da ‘justiça da tributação’. Percebe-se claramente, que sem igualdade na distribuição das cargas tributárias não atingiremos os níveis adequados de segurança, impedindo a realização suprema da justiça na implantação dos tributos” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 284).

Também são oportunas as considerações de Misabel Derzi: “Na verdade, no Estado Democrático de Direito, a correta aplicação da lei assegura mais. Assegura que não se distinga onde o legislador não pode e efetivamente não distinguiu e que se distinga onde o legislador, devendo, de fato distinguiu. Mas assegura ainda que o juiz afaste a lei infringente da igualdade, que discriminou arbitrariamente ou que ignorou a diferença juridicamente relevante. A correta aplicação da lei, no constitucionalismo moderno, deve ser tomada em sentido material, na acepção de correta aplicação da norma válida, à vista dos requisitos formais e substanciais da Constituição Federal” (DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8ª ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 861).

uma posição acerca da questão em comento, faz-se necessário algumas considerações, de forma genérica, acerca do princípio da igualdade.

5.1. Dogmática do Princípio da Igualdade e a Concessão de Benefícios Fiscais

Ante o exposto acima, resta evidente que a igualdade é um dos valores mais fundamentais do Direito⁸⁸⁷. Não obstante, a igualdade também tem sido positivada como princípio pelas Constituições, adquirindo, assim, caráter normativo. Assim, salientado-se que a “igualdade é o princípio jurídico que oferece a maior dificuldade de compreensão ao jurista e ao filósofo do direito”⁸⁸⁸, passa-se a tecer algumas considerações acerca da aplicação desse princípio, com especial atenção à realização da igualdade tributária, que ocupa lugar de destaque no âmbito do Estado Democrático de Direito⁸⁸⁹.

Na Constituição Brasileira, o princípio da igualdade está expressamente previsto tanto de forma geral, no artigo 5º, *caput*, da Constituição Federal:

“Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes”.⁸⁹⁰

A Constituição Federal de 1988 veicula, entretanto, outras regras gerais de igualdade, como aquela contida no artigo 5º, parágrafo, primeiro, relativa à igualdade entre homens e mulheres, e aquela que trata especificamente da igualdade no direito tributário:

“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,

⁸⁸⁷ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 283-284; TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: valores e princípios constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 233.

⁸⁸⁸ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: valores e princípios constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 233.

⁸⁸⁹ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: valores e princípios constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 233.

⁸⁹⁰ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 30 dez. 2012.

independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos”.⁸⁹¹

Da mesma forma, a Lei Fundamental alemã também veicula norma geral e normas especiais sobre a igualdade. Essa Constituição não consubstancia, entretanto, norma especial relativamente ao direito tributário. Desse modo, a igualdade da tributação é depreendida do princípio da igualdade geral, o qual está disposto no Artigo 3, parágrafo 1 da Lei Fundamental alemã⁸⁹²:

“Art 3
(1) Todos os seres humanos são iguais perante a lei”⁸⁹³

Segundo entendimento pacífico, o princípio da igualdade exige não apenas a igualdade *perante a lei* – “uma exigência de *generalidade*”⁸⁹⁴ –, como também a igualdade *na lei*⁸⁹⁵. A igualdade perante a lei relaciona-se à aplicação legislativa, de modo que os Poderes Executivo e Judiciário devem observância ao princípio em tela. A igualdade na lei, por sua vez, refere-se à própria atividade legislativa, vinculando o Poder Legislativo à observância da igualdade, porquanto conteúdo das leis deve sujeitar-se à igualdade⁸⁹⁶.

Não obstante o fato de que, por um lado, o princípio da igualdade, consubstanciado nos dispositivos constitucionais transcritos, parece simples e esclarecedor; por outro lado, sua aplicação é difícil e sua aplicação prática é obscura. Essa dificuldade decorre do fato de que não se pode retirar nenhum conteúdo normativo concreto da provisão de igualdade, de modo que a observância da norma em tela depende de valores que estão fora do princípio

⁸⁹¹ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 30 dez. 2012.

⁸⁹² JOCHUM, Georg. *Die Steuervergünstigung: Vergünstigungen und vergleichbare Subventionsleistungen im deutschen und europäischen Steuer-, Finanz- und Abgabenrecht*. Berlin: LIT, 2006, p. 88.

⁸⁹³ No original: “Alle Menschen sind vor dem Gesetz gleich”. ALEMANHA. Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, de 23 de maio de 1949. Disponível em: <<http://www.gesetze-im-internet.de/bundesrecht/gg/gesamt.pdf>>. Acesso em: 01 jan. 2013.

⁸⁹⁴ TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 593.

⁸⁹⁵ Cf. BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 9; HESSE, Konrad. *Grundzüge des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland*. 20ª ed. Heidelberg: C. F. Müller, 1999, p. 186.

⁸⁹⁶ Cf. ARNDT, Hans-Wolfgang. Gleichheit im Steuerrecht. *Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht*, München, v. 7, n. 9, p. 787, 1988. Nesse sentido: “Seu destinatário [destinatário do artigo 5º, *caput*, da Constituição Federal] é o legislador, entendido aqui na sua proporção semântica mais larga possível, isto é, os órgãos da atividade legislativa e todos aqueles que expedirem normas dotadas de juridicidade” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 282).

da igualdade. Portanto, a igualdade é princípio vazio⁸⁹⁷. Afinal, não há igualdade no sentido de “identidade”, e, em vez disso, é possível apenas falar em diferentes pessoas e diferentes circunstâncias que são comparáveis sob um ou mais pontos de vista⁸⁹⁸. Assim, pode-se afirmar, com Misabel Derzi, que “toda ideia de igualdade (e de justiça), no Direito, supõe o confronto, a comparação”⁸⁹⁹. Nesse sentido, pode-se concluir que a noção de igualdade é relativa⁹⁰⁰.

Logo, igualdade não significa identidade⁹⁰¹. Em vez disso, a igualdade pressupõe diferenças, de modo que ela designa uma relação entre pessoas e coisas em relação às quais é estabelecido um juízo de igualdade, o qual só pode ser feito a partir de determinadas características comuns⁹⁰². Todavia, a utilização de referenciais, por si só, não conduz ao cumprimento do princípio da igualdade. Transpondo-se esse raciocínio para a questão da

⁸⁹⁷ Cf. FERRAZ, Roberto. Igualdade na tributação: qual o critério que legitima discriminações em matéria fiscal? In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 452; TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*: valores e princípios constitucionais tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 236.

⁸⁹⁸ TIPKE, Klaus. Zur Methode der Anwendung des Gleichheitssatzes unter besonderer Berücksichtigung des Steuerrechts. In: DORALT, Werner *et al* (org). *Steuern im Rechtsstaat*: Festschrift für Gerold Stoll zum 65. Geburtstag. Wien: Dr. Anton Orac, 1990, p. 233). Cf. ARNDT, Hans-Wolfgang. Gleichheit im Steuerrecht. *Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht*, München, v. 7, n. 9, p. 787-788, 1988; KLEIN, Franz. *Gleichheitssatz und Steuerrecht*. Köln, Marienburg: Dr. Otto Schidt, 1966, p. 13-15.

⁸⁹⁹ DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8ª ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 851.

⁹⁰⁰ Nessa esteira, vale trazer à baila as anotações de Canotilho acerca do princípio da igualdade, que se encontra expresso no art. 13 da Constituição da República Portuguesa: “Intui-se, com facilidade, não ser no sentido da igualdade formal que se consagra no artigo 13.º/1 da CRP o princípio da igualdade. Exige-se uma igualdade **material através da lei**, devendo tratar-se por <igual o que é igual e desigualmente o que é desigual>. Diferentemente da estrutura lógica formal de *identidade*, a *igualdade* pressupõe diferenciações. A igualdade designa uma *relação* entre diversas pessoas e coisas. Reconduz, assim, a uma *igualdade relacional*, pois ela pressupõe uma relação tripolar (Podlech): o indivíduo *a* é igual ao indivíduo *b*, tendo em conta determinadas características. Um exemplo extraído da jurisprudência portuguesa: o indivíduo *a* (casado) é igual ao indivíduo *b* (solteiro) quanto ao acesso ao serviço militar na Marinha, desde que reúna as condições de admissão legal e regulamentarmente exigidas (características *C*₁, *C*₂ e *C*₃)” (CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da Constituição*. 7ª ed. Coimbra: Almedina, 2011, p. 427-228).

⁹⁰¹ DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8ª ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 853.

⁹⁰² Cf. BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito constitucional*. 22ª ed. São Paulo, Malheiros: 2010, p. 287-289; HUSTER, Stefan. *Rechte und Ziele: zur Dogmatik des allgemeinen Gleichheitssatzes*. Berlin: Duncker und Humbot, 1993, p. 361-365; JOCHUM, Georg. *Die Steuervergünstigung: Vergünstigungen und vergleichbare Subventionsleistungen im deutschen und europäischen Steuer-, Finanz- und Abgabenrecht*. Berlin: LIT, 2006, p. 102; NOVOA, Cesar García. El principio de no discriminación en matéria tributaria. In: TÓRRES, Heleno Taveira (coord.). *Tratado de direito constitucional tributário*: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 340-348; SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 35ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 216.

igualdade no direito tributário, os valores gerais devem se concretizar por meio de valores tributários⁹⁰³.

Diante disso, tem-se que o princípio da igualdade não exige a igualdade meramente formal – que é justamente o princípio que impõe que iguais sejam tratados de forma igual e desiguais de forma desigual⁹⁰⁴, trata-se, da “igualdade perante a lei” propriamente dita⁹⁰⁵ –, mas também a igualdade material, que exige o tratamento igual ou desigual a partir da utilização de referenciais (critérios) juridicamente justificáveis⁹⁰⁶. Pode-se afirmar que “os critérios de comparação, como variáveis, que permitirão agrupar os seres em iguais ou desiguais, traçam as linhas mestras da igualdade material e cristalizam a escala de valores constitucionalmente adotada”⁹⁰⁷.

Nesse sentido, a fim de se verificar se determinada norma se justifica perante o princípio da igualdade, faz-se necessário que as pessoas ou situações por ela disciplinadas sejam comparadas com outras pessoas ou situações, tomando-se, para tanto, um determinado referencial (*tertium comparationis*)⁹⁰⁸. Consequentemente, não se estará diante de violação ao princípio da igualdade, caso duas situações diferentes relativamente ao referencial adotado recebam tratamentos jurídicos distintos⁹⁰⁹. Por outro giro, tem-se

⁹⁰³ Cf. JOCHUM, Georg. *Die Steuervergünstigung: Vergünstigungen und vergleichbare Subventionsleistungen im deutschen und europäischen Steuer-, Finanz- und Abgabenrecht*. Berlin: LIT, 2006, p. 88.

⁹⁰⁴ Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8ª ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 855.

⁹⁰⁵ Cf. HESSE, Konrad. *Grundzüge des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland*. 20ª ed. Heidelberg: C. F. Müller, 1999, p. 186.

⁹⁰⁶ “A dizer: o que permite radicalizar alguns sob a rubrica de iguais e outros sob a rubrica de desiguais: Em suma: qual o critério legitimamente manipulável – sem agravos à isonomia – que autoriza distinguir pessoas e situações em grupos apartados para fins de tratamentos jurídicos diversos: Afinal, que espécie de igualdade veda e que tipo de desigualdade faculta a discriminação de situações e de pessoas, sem quebra e agressão aos objetivos transfundidos no princípio constitucional da isonomia?

Só respondendo a estas indagações poder-se-á lograr adensamento do preceito, de sorte a emprestar-lhe cunho operativo seguro, capaz de converter sua teórica proclamação em guia de uma *práxis* efetiva, reclamada pelo próprio ditame constitucional” (BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 11).

⁹⁰⁷ DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8ª ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 858. Cf. ENGLISCH, Joachim. *Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2008, p. 171.

⁹⁰⁸ TIPKE, Klaus. Zur Methode der Anwendung des Gleichheitssatzes unter besonderer Berücksichtigung des Steuerrechts. In: DORALT, Werner *et al* (org). *Steuern im Rechtsstaat: Festschrift für Gerold Stoll zum 65. Geburtstag*. Wien: Dr. Anton Orac, 1990, p. 233; WERNSMANN, Rainer. *Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2005, p. 215.

⁹⁰⁹ “A regra da igualdade não consiste senão em quinhoeirar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigualam Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei

que do princípio da igualdade não decorre a vedação do estabelecimento de desigualdades, mas tão somente a vedação de discriminações injustificadas, ilegítimas⁹¹⁰. Assim, como anota Celso Antônio Bandeira de Mello, “por via do princípio da igualdade, o que a ordem jurídica pretende firmar é a impossibilidade de desequiparações fortuitas ou injustificadas”⁹¹¹.

Verifica-se, no Direito brasileiro, mormente na seara tributária, um certo consenso acerca da aplicação da igualdade nos moldes acima evidenciados. Pode-se, portanto, afirmar que o caráter relativo do princípio da igualdade é pacífico do direito brasileiro, de modo que resta incontroverso o fato de que a aferição de igualdade pressupõe um determinado referencial, o que conduz à aceitação de discriminações desde que estas sejam legítimas. Ocorre, todavia, que, por trás dessa aparente unanimidade⁹¹² – bem diagnosticada por Roberto Ferraz⁹¹³ – escondem-se controvérsias acerca dos critérios de diferenciação admissíveis e, na mesma esteira, acerca da legitimidade das discriminações⁹¹⁴. Tendo em vista que benefícios fiscais são normas essencialmente

da igualdade. O mais são desvarios da inveja, do orgulho, ou da loucura. Tratar com desigualdade a iguais, ou a desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real”(BARBOSA, Rui. *Oração aos moços*. 5ª ed. Rio de Janeiro: Fundação Casa de Rui Barbosa, 1997, p. 26).

Acerca dessas considerações de Rui Barbosa, vale fazer referência aos seguintes comentários de Misabel Derzi: “Esse conceito milenar, difundido entre nós por RUI BARBOSA (...), parte do pressuposto lógico clássico e dedutivo de que os indivíduos podem ser agrupados segundo notas comuns e separados por sua diferenças. Opondo-se ao nominalismo que vê na desigualdade a característica básica do mundo real, ao contrário, o princípio da igualdade admite a comparabilidade entre indivíduos distintos, para agrupá-los segundo suas semelhanças e dessemelhanças” (DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8ª ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 853).

⁹¹⁰ “A existência de desigualdades naturais justifica a criação de categorias de contribuintes sujeitos a diferente tratamento fiscal sempre que ocorram as seguintes circunstâncias: a) todos os contribuintes compreendidos na mesma categoria devem ter idêntico tratamento; b) a classificação deve excluir toda discriminação arbitrária, injusta ou hostil contra determinadas pessoas ou categorias de pessoas; d) a diferença deve comportar uma justa igualdade, sob o aspecto equitativo; e) a diferença deve respeitar a uniformidade e a generalidade do tributo” (UCKMAR, Victor. *Princípios comuns de direito constitucional tributário*. 2ª ed. Trad. port. de Marco Aurélio Greco. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 69).

⁹¹¹ *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 18.

⁹¹² Cf. PAULA JUNIOR, Aldo de. O princípio da igualdade no direito tributário e a decisão de (in)constitucionalidade nele fundamentada: análise de alguns casos concretos. In: BRANCO, Paulo Gonet; MEIRA, Liziane Angelotti; CORREIA NETO, Celso de Barros. *Tributação e direitos fundamentais*. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 32.

⁹¹³ Igualdade na tributação: qual o critério que legitima discriminações em matéria fiscal? In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 450 e ss.

⁹¹⁴ Nesse sentido, após apontar divergências em casos concretos, são as conclusões de Roberto Ferraz: “Esses casos concretos, ainda que concisamente indicados, demonstram a quase total oscilação do aparentemente consagrado critério de ‘tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida de suas desigualdades’, no âmbito do mesmo órgão, o Supremo Tribunal Federal. Mostra a absoluta ausência de conteúdo desse ‘critério’ se não for explicitado o real critério que identifica quais sejam os iguais e os desiguais, isto é, o critério de separação por categorias para que sejam aplicados regimes jurídicos distintos.

excepcionais – conforme demonstrado no Capítulo 2 –, não se pode prescindir, neste trabalho, de um olhar um detido acerca da legitimidade de diferenciações. Afinal, a legitimidade dos benefícios fiscais exige que a norma que os veicule albergue discriminação constitucionalmente admissível.

Nesse sentido, importa recorrer à doutrina alemã, na qual se verificou intenso debate, especialmente após a década de 1980, relativamente à aplicação do princípio da igualdade e, conseqüente e principalmente, acerca da legitimidade de discriminações. Esse debate pode ser entendido como uma reação à teoria da “proibição de arbítrio” (*Willkürverbot*) tradicionalmente adotada pelo Tribunal Constitucional alemão. Trata-se de jurisprudência largamente influenciada pela doutrina de Gerhard Leibholz⁹¹⁵ – desenvolvida sob a Constituição de Weimar –, que, por sua vez, foi influenciado pela jurisprudência da Suprema Corte Americana e pelo Tribunal Federal Suíço⁹¹⁶.

Nesse sentido, segundo a jurisprudência tradicional do Tribunal Constitucional Alemão, o artigo 3, parágrafo 1 da Lei Fundamental alemã determina que essencialmente igual deve ser tratado de forma igual, ao passo que o essencialmente desigual deve ser tratado de forma desigual. Face às dificuldades para se determinar o que poderia ser considerado essencialmente igual ou desigual, a jurisprudência do mencionado tribunal acabou por reduzir o princípio da igualdade à proibição de arbítrio. Dessa forma, resumidamente, tem-se que a determinação de tratamento igual foi entendida como a proibição de tratamento arbitrariamente desigual, o qual se verificaria caso não houvesse motivo razoável – decorrente da “natureza das coisas” – que justificasse o tratamento igual

Entendeu-se, assim, em alguns momentos, que a diferente ocupação profissional é critério diferenciador inadmissível para aplicar distintos regimes tributários, como no caso de transporte escolar face ao IPVA, e de rendimentos de verbas de representação para magistrados; em outros, que ser instituição financeira ou sociedade de profissionais liberais, é justificativa mais que suficiente para um tratamento diferenciado entre contribuintes que se encontrem substancialmente em idêntica situação; num terceiro instante, que ser sociedade de profissionais liberais é distinção aceita para excluir tratamento de micro ou pequena empresa, ainda que dentro dos mesmos parâmetros econômicos de faturamento. E assim segue oscilando a jurisprudência do STF, sem que se possa identificar critério orientador de suas decisões, diferente do ‘consagrado’ e vazio pseudo-aristotélico princípio de ‘tratar os iguais igualmente e os desiguais desigualmente’” (FERRAZ, Roberto. Igualdade na tributação: qual o critério que legitima discriminações em matéria fiscal? In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 458).

⁹¹⁵ *Die Gleichheit vor dem Gesetz*. 2ª ed. München: C. H. Beck, 1959, p. 78 e ss.

⁹¹⁶ A respeito dessa doutrina, cf. HESSE, Konrad. *Grundzüge des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland*. 20ª ed. Heidelberg: C. F. Müller, 1999, p. 189; TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtordnung*. V. 1. 2ª ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2000, p. 310-312.

ou desigual verificado^{917 e 918}. Dessa forma, apenas as violações evidentes seriam controladas pelo Tribunal Constitucional⁹¹⁹.

Inúmeros tribunais constitucionais acataram essa tese⁹²⁰. Trata-se, segundo Ricardo Lobo Torres⁹²¹, de concepção igualitarista acerca da igualdade, a qual teve grande influência no Brasil⁹²². Nesse sentido, vale observar que, embora Bandeira de Mello não faça referência à “proibição de arbítrio”, o autor, também defende a necessidade de uma “justificação racional” para a discriminação, porquanto entende necessária uma correlação lógica entre o fato de diferenciação e a “desequiparação procedida”: “tem-se que investigar, de um lado, aquilo que é erigido em critério discriminatório e, de outro lado, se há justificativa racional para, à vista do traço desigualador adotado, atribuir o específico tratamento jurídico construído em função da desigualdade firmada”⁹²³.

A concepção “igualitarista”, representada pela doutrina da “proibição de arbítrio”, adotada pelo Tribunal Constitucional Alemão foi duramente criticada pela doutrina especializada, dada a sua pouca precisão e à sua fraca exigência para a justificação de discriminações⁹²⁴. Por meio dessa doutrina, o legislador não estava vinculado à medida

⁹¹⁷ Cf. ALEMANHA. Bundesverfassungsgericht. Beschluß des Ersten Senats vom 15. Dezember 1959 – 1 BvL 10/55. *Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts*, Tübingen, n. 10, p. 246, 1960.

⁹¹⁸ Cf. ARNDT, Hans-Wolfgang. Gleichheit im Steuerrecht. *Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht*, München, v. 7, n. 9, p. 788, 1988.

⁹¹⁹ HESSE, Konrad. *Grundzüge des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland*. 20ª ed. Heidelberg: C. F. Müller, 1999, p. 190. Para maiores considerações acerca dessa jurisprudência cf. HUSTER, Stefan. *Rechte und Ziele: zur Dogmatik des allgemeinen Gleichheitssatzes*. Berlin: Duncker und Humbot, 1993, p. 45 e ss.; SACHS, Michael. Die Maßstäbe des allgemeinen Gleichheitssatzes: Willkürverbot und sogenannte neue Formel. *Juristische Schulung*, München, n. 2, p. 124 e ss, 1997.

⁹²⁰ Cf. VELLOSO, Andrei Pitten. A teoria da igualdade tributária e o controle de proporcionalidade das desigualdades de tratamento. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, v. 76, p. 39, set. 2007.

⁹²¹ *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: valores e princípios constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Renovar: 2005, p. 239-240.

⁹²² Vale mencionar, neste ponto, a influência exercida principalmente pelas obras de Celso Antônio Bandeira de Mello (*O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012) e de Sampaio Dória (*Direito constitucional tributário e due process of law*. Rio de Janeiro: Forense, 1986).

⁹²³ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 38.

⁹²⁴ Cf., exemplificativamente, SACHS, Michael. Die Maßstäbe des allgemeinen Gleichheitssatzes: Willkürverbot und sogenannte neue Formel. *Juristische Schulung*, München, n. 2, p. 124 e ss, 1997. Heleno Tórres também tece críticas à orientação relativa à “proibição de arbítrio”, bem como salienta sua inaplicabilidade ao direito brasileiro: “A ‘arbitrariedade’ é um típico conceito indeterminado, no que cabe tudo, por razoabilidade ou indiscutível subjetividade. A anatemática concepção alemã de *igualdade* como ‘interdição de arbitrariedade’ não só é intransponível, ao direito brasileiro, como é de injustificada limitação do próprio princípio de igualdade, passível das mais duras críticas da doutrina, até porque a Corte Constitucional alemã, salvo aplicações tópicas, nunca disse o que entende precisamente por essa figura jurídica de discutível restrição aos valores da igualdade” (TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 599).

mais apropriada à consecução de sua finalidade, mais racional ou mais justa⁹²⁵. Nesse sentido, especialmente na década de 1980, surgiram relevantes trabalhos doutrinários relativos ao princípio da igualdade, baseados em uma compreensão dos direitos fundamentais a partir da teoria externa⁹²⁶. Se por um lado, relativamente a direitos de liberdade, a teoria externa gozava de ampla aceitação; no tocante à igualdade, o entendimento majoritário inclinava-se pela teoria interna⁹²⁷. Todavia, com a adoção da chamada “nova fórmula” (*neue Formel*), em 1980, pelo Tribunal Constitucional alemão, a dogmática da retroatividade é enriquecida com a ideia de proporcionalidade⁹²⁸. Segundo essa “nova fórmula”, o artigo 3, 1, da Lei Fundamental Alemã restará violado caso dois grupos de destinatários normativos sejam, comparativamente, tratados de maneira distinta, embora entre ambos os grupos não haja diferença tal que justifique a mencionada diferenciação⁹²⁹. Em julgados posteriores, o Tribunal passa⁹³⁰ a fazer referência expressa à necessidade de o tratamento desigual ser justificado por meio do teste da proporcionalidade⁹³¹.

Deve-se esclarecer, todavia, que a “nova fórmula” não substituiu a orientação relativa à proibição de arbítrio, mas a complementou. Assim, em suma, pode-se afirmar que, segundo o posicionamento do Tribunal Constitucional alemão, o conteúdo normativo

⁹²⁵ Cf. WERNSMANN, Rainer. *Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2005, p. 217.

⁹²⁶ Nesse sentido, cf. HUSTER, Stefan. *Rechte und Ziele: zur Dogmatik des allgemeinen Gleichheitssatzes*. Berlin: Duncker und Humbot, 1993.

⁹²⁷ Cf. ENGLISCH, Joachim. *Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2008, p. 172. Cabe, aqui, o seguinte esclarecimento de Andrei Pitten Velloso: “No modelo dogmático tradicional do princípio de isonomia, não há uma diferenciação entre o âmbito de proteção (*Schutzbereich*), o âmbito de garantia efetiva (*effektive Garantiebereich*) e as intervenções (*Eingriffe*). O conteúdo do tratamento igual imposto pelo princípio não é formulado expressamente, e todas as intervenções possíveis nos direitos correlatos (direitos de igualdade) são reconduzidas a conformações (se justificadas) ou violações (se injustificadas). Em outros termos, não são identificadas como verdadeiras intervenções, pois não se estabelece a referida distinção entre os âmbitos de proteção e de garantia efetiva: as restrições possíveis são tratadas como meros elementos voltados a determinar o conteúdo concreto do princípio de igualdade. Essa construção implica a redução do aludido princípio a uma interdição de arbitrariedade, porque o seu caráter absoluto impede que se lhe atribua um conteúdo amplo” (VELLOSO, Andrei Pitten. A teoria da igualdade tributária e o controle de proporcionalidade das desigualdades de tratamento. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, v. 76, p. 43, set. 2007).

⁹²⁸ Cf. ENGLISCH, Joachim. *Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2008, p. 172;

⁹²⁹ Cf. ALEMANHA. Bundesverfassungsgericht. Urteil des Ersten Senats vom 10. Februar 1987 aufgrund der mündlichen Verhandlung von 21. Oktober 1986 – 1 BvL 18/81 und 20/82. *Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts*, Tübingen, n. 74, p. 200, 1987.

⁹³⁰ Cf. SACHS, Michael. Die Maßstäbe des allgemeinen Gleichheitssatzes: Willkürverbot und sogenannte neue Formel. *Juristische Schulung*, München, n. 2, p. 124, 1997.

⁹³¹ ALEMANHA. Bundesverfassungsgericht. Beschluss des Zweiten Senats vom 8. Juni 2004 – 2 BvL 5/00. *Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts*, Tübingen, n. 110, p. 431, 2005.

da igualdade deve ser precisado levando-se em consideração a matéria regradada⁹³², de modo que, dependendo da matéria, das características distintivas de pessoas e de situações e da eventual intervenção em direitos fundamentais, do princípio da igualdade decorrem diferentes limites para os legisladores, os quais variam da mera proibição de arbítrio até a rígida observação do requisito proporcionalidade⁹³³, não sendo possível, portanto determinar, de forma geral e abstrata, critérios que implicariam violação do princípio da igualdade⁹³⁴.

Tendo em vista o debate exposto e de forma coerente com a teoria externa adotada no presente trabalho, pode-se afirmar, na esteira de Joachim Englisch⁹³⁵, que o princípio da igualdade concede ao indivíduo, em princípio, o direito de que não haverá, em seu prejuízo, desvio da implementação do referencial de igualdade apropriado. Trata-se, todavia, de um direito *prima facie*, o qual pode, entretanto, vir a ser limitado em virtude de outros valores e finalidades. Da mesma forma como esclarecido quando se discorreu acerca dos direitos de liberdade, também aqui, o estabelecimento de restrições pressupõe a observância da proporcionalidade⁹³⁶.

No âmbito do direito tributário, a mensuração da igualdade é particularmente obscura e conflituosa, haja vista a controvérsia relativa à interconexão entre o princípio da capacidade contributiva e a igualdade. A fim de se sanar essa dúvida, importa verificar (i) com base em que critério de comparação se deve estabelecer tratamentos iguais ou distintos no direito tributário e (ii) se, e em que circunstâncias, a adoção de outro referencial é admissível. Para tanto, importa discorrer acerca do papel desempenhado pelo critério da capacidade contributiva no tocante à realização da igualdade⁹³⁷.

⁹³² Cf. ALEMANHA. Bundesverfassungsgericht. Urteil des Zweiten Senats vom 6. März 2002 auf Grund der mündlichen Verhandlung vom 9. Oktober 2001 – 2 BvL 17/99. *Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts*, Tübingen, n. 105, p. 111, 2003.

⁹³³ Cf. ENGLISCH, Joachim. *Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2008, p. 178.

⁹³⁴ Cf. MELLINGHOFF, Rudolf. Verfassungsbindung und weiter Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers. In: MELLINGHOFF, Rudolf; SCHÖN, Wolfgang; VISKORF, Hermann-Ulrich. *Steuerrecht im Rechtsstaat: Festschrift für Wolfgang Spindler*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2011, p. 161.

⁹³⁵ *Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2008, p. 171.

⁹³⁶ Cf. ENGLISCH, Joachim. *Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2008, p. 171.

⁹³⁷ JOCHUM, Georg. *Die Steuervergünstigung: Vergünstigungen und vergleichbare Subventionsleistungen im deutschen und europäischen Steuer-, Finanz- und Abgabenrecht*. Berlin: LIT, 2006, p. 101-102.

5.1.1. Capacidade Contributiva: Referencial de Igualdade

Conforme já evidenciado, a capacidade contributiva desempenha papel de suma relevância no tocante à realização da igualdade tributária⁹³⁸, porquanto atua como referencial em face do qual é realizado o juízo de igualdade. Assim, partindo do pressuposto de que apenas a renda é passível de tributação, Tipke⁹³⁹ anota que cidadãos com a mesma renda disponível devem suportar uma mesma carga tributária. Por outro giro, ao se adotar a capacidade contributiva como referencial para realização do juízo de igualdade, tem-se que aqueles que ostentam a mesma capacidade contributiva devem ser tributados da mesma maneira – justiça tributária horizontal –, ao passo que aqueles que têm capacidade contributiva distinta devem sujeitar-se a diferentes cargas tributárias⁹⁴⁰ – justiça tributária horizontal.

Todavia, a interconexão da capacidade contributiva com o princípio da igualdade depende, fundamentalmente, do papel exercido por aquele princípio no âmbito dos ordenamentos jurídicos, de modo que não se podem fazer considerações acerca da concretização da igualdade tributária de forma independente das peculiaridades do sistema tributário considerado.

Nesse diapasão e lembrando-se que a Lei Fundamental Alemã não veicula qualquer determinação acerca do critério a ser adotado para a distribuição da carga tributária⁹⁴¹, tem-se que, desde a década de 80, verifica-se um conflito doutrinário acerca do conteúdo e da extensão da capacidade contributiva no direito alemão⁹⁴². Nesse contexto, vale lembrar que, se, por um lado, o Tribunal Constitucional Alemão vem reconhecendo – com

⁹³⁸ Vale destacar a posição de Mellinghoff, para quem a justa distribuição da carga tributária é mais relevante para o contribuinte que a intensidade da carga individualmente considerada. Como salienta o autor, a aceitação da tributação está estreitamente relacionada com a igualdade da tributação (MELLINGHOFF, Rudolf. *Verfassungsbindung und weiter Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers*. In: MELLINGHOFF, Rudolf; SCHÖN, Wolfgang; VISKORF, Hermann-Ulrich. *Steuerrecht im Rechtsstaat*: Festschrift für Wolfgang Spindler. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2011, p. 160).

⁹³⁹ Cf. *Die Steuerrechtsordnung*. V. 1. 2ª ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2000, p. 481.

⁹⁴⁰ Cf. BIRK, Dieter. Das Ungerechte an der Steuergerechtigkeit. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 4, p. 357, 2011; KIRCHHOFF, Paul. Die Leistungsfähigkeit des Steuerrechts – Steuerrecht und Verfassungsrecht. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 4, p. 365, 2011.

⁹⁴¹ Dessa forma, como anota Arndt, a liberdade do legislador tributário alemão apenas é restringida pela Constituição Financeira e pelos direitos fundamentais individuais (Cf. ARNDT, Hans-Wolfgang. Gleichheit im Steuerrecht. *Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht*, München, v. 7, n. 9, p. 789, 1988).

⁹⁴² Cf. ARNDT, Hans-Wolfgang. Gleichheit im Steuerrecht. *Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht*, München, v. 7, n. 9, p. 790, 1988.

fundamento no artigo 3, I, da Lei Fundamental – a exigência de se direcionar a tributação a partir da capacidade contributiva^{943 e 944}, por outro lado, essa mesma Corte vem admitindo a possibilidade de normas tributárias serem dotadas de finalidade extrafiscal, o que teria o condão de justificar tratamentos diferenciados^{945 e 946}.

Ainda que esse debate não diga respeito, diretamente, ao ordenamento jurídico pátrio, importa fazer referência às duas correntes que polarizam o debate acerca do papel da capacidade contributiva na Alemanha⁹⁴⁷, quais sejam, (i) aquela que defende que a capacidade contributiva é apenas um, dentre outros, critério de diferenciação e (ii) aquela que entende ser a capacidade contributiva o parâmetro fundamental de tributação. A apresentação desses entendimentos mostra-se relevante, uma vez que ultrapassa os limites do direito tributário alemão, e adentra o conteúdo do princípio da capacidade contributiva e a carga valorativa a ele atribuído, de forma a colocar luzes sobre o tema do relacionamento do princípio da capacidade contributiva com o princípio da igualdade no âmbito do direito brasileiro, como restará demonstrado⁹⁴⁸.

⁹⁴³ Cf. ALEMANHA. Bundesverfassungsgericht. Beschluß des Ersten Senats vom 12. Oktober 1976 – 1 BvR 2328/73. *Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts*, Tübingen, n. 43, p. 120, 1977.

⁹⁴⁴ Cf. BIRK, Dieter. Das Ungerechte an der Steuergerechtigkeit. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 4, p. 357, 2011.

⁹⁴⁵ Cf. ALEMANHA. Bundesverfassungsgericht. Urteil des Ersten Senats vom 10. Februar 1987 aufgrund der mündlichen Verhandlung von 21. Oktober 1986 – 1 BvL 18/81 und 20/82. *Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts*, Tübingen, n. 74, p. 200, 1987.

⁹⁴⁶ Cf. ARNDT, Hans-Wolfgang. Gleichheit im Steuerrecht. *Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht*, München, v. 7, n. 9, p. 790, 1988.

⁹⁴⁷ Cf. ARNDT, Hans-Wolfgang. Gleichheit im Steuerrecht. *Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht*, München, v. 7, n. 9, p. 790-791, 1988; JOCHUM, Georg. *Die Steuervergünstigung: Vergünstigungen und vergleichbare Subventionsleistungen im deutschen und europäischen Steuer-, Finanz- und Abgabenrecht*. Berlin: LIT, 2006, p. 98-101.

⁹⁴⁸ Assim, essa discussão assume fundamental importância no âmbito do direito comparado, haja vista as diferentes formas de abordagem da capacidade contributiva nas diversas Constituições, lembrando-se as referências expressas à capacidade contributiva, ou, ainda, a aplicação da capacidade contributiva como decorrência do princípio da igualdade, como se verifica nas Constituições chilena, egípcia e argentina, ou ainda, a inexistência de qualquer referência direta ou indireta à capacidade contributiva, como é o caso dos Estados Unidos e Canadá (TÓRRES, Heleno Taveira *et al.* Sistema tributário e direitos fundamentais no constitucionalismo comparado. In: TÓRRES, Heleno Taveira (coord.). *Sistema tributário, legalidade e direito comparado: entre Roma e substância*. Belo Horizonte: Fórum, 2010, p. 49-50).

5.1.1.1. Capacidade contributiva como critério de diferenciação

Para a corrente em questão, não é possível se derivar o princípio da capacidade contributiva do princípio da igualdade⁹⁴⁹. Assim, conforme entendimento de Kruse⁹⁵⁰, o próprio princípio da igualdade é decorrente da ideia de justiça, sendo, portanto, ele próprio, uma derivação da ideia de justiça; logo, por ser a justiça tributária uma expressão especial da ideia de justiça, ela precede o princípio da igualdade. Diante disso e do fato de seu conteúdo ser incerto, o princípio da capacidade contributiva não poderia ser considerado princípio fundamental da tributação. Desse modo, a capacidade contributiva “em si” não forneceria nenhuma base para a tributação, na medida em que não seria mensurável, podendo, assim, ser entendido apenas como uma cláusula geral (*Generalklausel*)⁹⁵¹.

Diferentemente da Constituição de Weimar, a Constituição Alemã atual (Lei Fundamental) não fez referência expressa ao princípio da capacidade contributiva⁹⁵². Logo, tendo em vista a ausência de menção a tal princípio, faz-se necessário especial cuidado quando ao se pretender tomá-lo como princípio fundamental da tributação no âmbito do ordenamento jurídico alemão⁹⁵³.

O princípio da capacidade contributiva está expressamente referido em diversas constituições⁹⁵⁴, o que pode implicar o reconhecimento de que o princípio da capacidade contributiva subsidia o princípio da justiça. Disso, todavia, não se poderia depreender que a capacidade contributiva corresponde necessariamente a princípio fundamental da

⁹⁴⁹ JOCHUM, Georg. *Die Steuervergünstigung: Vergünstigungen und vergleichbare Subventionsleistungen im deutschen und europäischen Steuer-, Finanz- und Abgabenrecht*. Berlin: LIT, 2006, p. 100.

⁹⁵⁰ *Lehrbuch des Steuerrechts*. Band 1. München: Beck, 1991, p. 50.

⁹⁵¹ JOCHUM, Georg. *Die Steuervergünstigung: Vergünstigungen und vergleichbare Subventionsleistungen im deutschen und europäischen Steuer-, Finanz- und Abgabenrecht*. Berlin: LIT, 2006, p. 100-101.

⁹⁵² Cf. JOCHUM, Georg. *Die Steuervergünstigung: Vergünstigungen und vergleichbare Subventionsleistungen im deutschen und europäischen Steuer-, Finanz- und Abgabenrecht*. Berlin: LIT, 2006, p. 105.

⁹⁵³ JOCHUM, Georg. *Die Steuervergünstigung: Vergünstigungen und vergleichbare Subventionsleistungen im deutschen und europäischen Steuer-, Finanz- und Abgabenrecht*. Berlin: LIT, 2006, p. 104-105.

⁹⁵⁴ “Analisando-se as constituições estrangeiras, observa-se que os artigos que tratam do princípio da capacidade contributiva seguem duas vertentes: (i) capacidade contributiva relacionada à noção de que todos devem contribuir em razão de sua igualdade perante o sistema, como dispõem as constituições da Suíça, Venezuela, Paraguai e Bulgária, e (ii) relação do princípio da capacidade contributiva com a noção de distribuição igualitária do ônus da arrecadação pelo sistema, como é o caso da Itália, Turquia, Colômbia, México e Espanha” (TÓRRES, Heleno Taveira *et al.* Sistema tributário e direitos fundamentais no constitucionalismo comparado. In: TÓRRES, Heleno Taveira (coord.). *Sistema tributário, legalidade e direito comparado: entre Roma e substância*. Belo Horizonte: Fórum, 2010, p. 48).

tributação. Aventa-se, ainda, a possibilidade de se recorrer a um argumento de natureza filosófica para se justificar o *status* da capacidade contributiva como princípio fundamental. Assim, alega-se que tal princípio deve ser entendido como um axioma ético, como uma fonte de valores jurídicos⁹⁵⁵. Para Jochum⁹⁵⁶, entretanto, justificar desse modo a capacidade contributiva como princípio fundamental da tributação é algo que se aproxima da arbitrariedade.

Com efeito, segundo a corrente em tela, o princípio da capacidade contributiva tem tão somente a função de concretizar o princípio da igualdade, na medida em que possibilita que se atinja uma resposta concreta sobre tratamentos jurídicos iguais e diferentes. Desse modo, tem-se o princípio da capacidade contributiva como uma – mas não a única – das justificantes para tratamentos equivalentes ou distintos. Além disso, essa corrente defende, ainda, que a supervalorização da capacidade contributiva traz, em seu bojo, o risco de que a interpretação do princípio da igualdade seja esvaziada, na medida em que o resultado interpretativo será mais uma decorrência do princípio capacidade contributiva, e menos do princípio da igualdade⁹⁵⁷.

Segundo essa linha, ainda que a capacidade contributiva possibilite a concretização do princípio da igualdade, há outros meios pelos quais tal princípio pode ser concretizado. Diante disso, caso o legislador escolha outro parâmetro para a distribuição da carga tributária, ele estará se afastando da capacidade contributiva, mas não necessariamente estará indo de encontro ao princípio da igualdade. Nesse sentido, pode-se mencionar como critérios de igualdade o princípio da equivalência e o princípio da autotributação^{958 e 959}.

⁹⁵⁵ Nesse sentido, deve-se fazer referências a “países que, embora sem mencionar direta ou indiretamente o princípio da capacidade contributiva em suas constituições, revelam a sua aplicação por meio da jurisprudência. Este é o caso do Canadá e dos Estados Unidos. A Suprema Corte Canadense e a Suprema Corte Norte-Americana consideram sempre a igualdade na repartição do ônus tributário, respeitando o mínimo existencial. Estes países também consideram que a capacidade contributiva é um princípio metajurídico diretamente vinculado à própria noção de igualdade e de justiça fiscal, ou seja, tão importante que não necessita sequer de menção expressa para que deva ser respeitado e obedecido” (TÔRRES, Heleno Taveira *et al.* Sistema tributário e direitos fundamentais no constitucionalismo comparado. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Sistema tributário, legalidade e direito comparado: entre Roma e substância*. Belo Horizonte: Fórum, 2010, p. 49-50).

⁹⁵⁶ *Die Steuervergünstigung: Vergünstigungen und vergleichbare Subventionsleistungen im deutschen und europäischen Steuer-, Finanz- und Abgabenrecht*. Berlin: LIT, 2006, p. 105.

⁹⁵⁷ JOCHUM, Georg. *Die Steuervergünstigung: Vergünstigungen und vergleichbare Subventionsleistungen im deutschen und europäischen Steuer-, Finanz- und Abgabenrecht*. Berlin: LIT, 2006, p. 100-101.

⁹⁵⁸ BIRK, Dieter. Finanzierungszwecke und Lenkungszwecke in einem verfassungsmäßigen Steuersystem. In: Deutsche Sektion der Internationalen Juristen-Kommission. *Grundrechtsschutz im Steuerrecht*. Heidelberg: Müller, 2001, p. 70-71.

Logo, o princípio da igualdade tributária é, segundo a posição ora analisada, praticável independentemente do princípio da capacidade contributiva, uma vez que esta corresponde a apenas um critério de diferenciação, ao lado de outros. A fim de se esclarecer essa observação, importa anotar que, frequentemente, as Constituições veiculam disposições referentes ao tratamento diferenciado, as quais se manifestam na forma de proibições, determinações e permissões. Tais diferenciações correspondem, portanto, a parâmetros constitucionais de comparação, os quais se colocam ao lado do princípio da capacidade contributiva⁹⁶⁰.

5.1.1.2. O princípio da capacidade contributiva como parâmetro fundamental de comparação

Para se analisar a corrente que enxerga o princípio da capacidade contributiva como parâmetro de comparação fundamental, importa, primeiramente, anotar, que dentre seus adeptos estão alguns autores que entendem que o princípio da capacidade contributiva não se aplica aos tributos indiretos, ao passo que outros autores entendem que o princípio da capacidade contributiva corresponde a parâmetro de comparação para quaisquer tributos⁹⁶¹. Todos os adeptos da corrente sob análise, todavia, enxergam que o parâmetro de comparação para todos os tributos reside em princípios fundamentais, os quais vinculam o legislador tributário⁹⁶². Subjacente a esse raciocínio está a noção de que o estabelecimento de semelhanças e de diferenciações dependem de parâmetros de comparação que não podem ser deduzidos diretamente do princípio da igualdade⁹⁶³.

⁹⁵⁹ Para maiores considerações sobre esses princípios cf. BIRK, Dieter. Finanzierungszwecke und Lenkungszwecke in einem verfassungsmäßigen Steuersystem. In: Deutsche Sektion der Internationalen Juristen-Kommission. *Grundrechtsschutz im Steuerrecht*. Heidelberg: Müller, 2001, p. 70-72; TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*. V. 1. 2^a ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2000, p. 473-479; VASQUES, Sérgio. *O princípio da equivalência como critério de igualdade tributária*. Coimbra: Almedina, 2008.

⁹⁶⁰ JOCHUM, Georg. *Die Steuervergünstigung: Vergünstigungen und vergleichbare Subventionsleistungen im deutschen und europäischen Steuer-, Finanz- und Abgabenrecht*. Berlin: LIT, 2006, p. 107-108.

⁹⁶¹ JOCHUM, Georg. *Die Steuervergünstigung: Vergünstigungen und vergleichbare Subventionsleistungen im deutschen und europäischen Steuer-, Finanz- und Abgabenrecht*. Berlin: LIT, 2006, p. 99.

⁹⁶² Cf., sobretudo, Klaus. TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*. V. 1. 2^a ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2000, P. 479 e ss.

⁹⁶³ Essa premissa decorre da própria relatividade do princípio da igualdade. Cf. BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito constitucional*. 22^a ed. São Paulo, Malheiros: 2010, p. 287-289; FERRAZ, Roberto. Igualdade na tributação: qual o critério que legitima discriminações em matéria fiscal? In: FERRAZ, Roberto

Não é possível chegar a uma resposta geral relativa a parâmetros de comparação, de modo que estes só podem ser estabelecidos com base em princípios fundamentais. Nesse sentido, a verificação de observância ou ofensa ao princípio da igualdade tributária só pode ser feita a partir de outros princípios relevantes, dentre os quais se tem por fundamental o da capacidade contributiva. Diante disso, segundo a corrente ora analisada, cabe ao legislador estabelecer um sistema tributário baseado na e decorrente da capacidade contributiva, haja vista a exigência do princípio da igualdade. Desse modo, o estabelecimento de tributação não relacionada à capacidade contributiva requereria justificativa.⁹⁶⁴

Esta corrente tem prevalecido na Alemanha, ainda que a atual Constituição alemã não disponha, expressamente, acerca da distribuição da carga tributária. Com isso, o parâmetro para a distribuição da carga tributária é o princípio da igualdade – expresso no artigo 3 da Constituição alemã –, o qual deve ser concretizado por meio da tributação conforme a capacidade contributiva⁹⁶⁵.

Catalano Botelho (coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 453; HUSTER, Stefan. *Rechte und Ziele: zur Dogmatik des allgemeinen Gleichheitssatzes*. Berlin: Duncker und Humbot, 1993, p. 361-365; JOCHUM, Georg. *Die Steuervergünstigung: Vergünstigungen und vergleichbare Subventionsleistungen im deutschen und europäischen Steuer-, Finanz- und Abgabenrecht*. Berlin: LIT, 2006, p. 99; NOVOA, Cesar García. El principio de no discriminación en matéria tributaria. In: TÓRRES, Heleno Taveira (coord.). *Tratado de direito constitucional tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 340-348; SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 35ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 216; VELLOSO, Andrei Pitten. *O princípio da isonomia tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas*. Porto Alegre: Livraria do Advogado: 2010, p. 84-84.

⁹⁶⁴ JOCHUM, Georg. *Die Steuervergünstigung: Vergünstigungen und vergleichbare Subventionsleistungen im deutschen und europäischen Steuer-, Finanz- und Abgabenrecht*. Berlin: LIT, 2006, p. 99-100.

⁹⁶⁵ BIRK, Dieter. Finanzierungszwecke und Lenkungszwecke in einem verfassungsmäßigen Steuersystem. In: Deutsche Sektion der Internationalen Juristen-Kommission. *Grundrechtsschutz im Steuerrecht*. Heidelberg: Müller, 2001, p. 69. Nesse sentido, Tipke observa que, para alguns autores, o princípio da capacidade contributiva corresponde apenas a uma expressão reduzida de “princípio da tributação uniforme a partir da capacidade contributiva” (*Prinzip gleichmäßiger Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit*) (TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*. V. 1. 2ª ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2000, P. 480).

5.1.1.3. A Interconexão entre a Capacidade Contributiva e a Igualdade no Direito Brasileiro

Mesmo sob a égide da Constituição de 1967/69, na qual não havia referência à capacidade contributiva, não eram poucos os que defendiam que a capacidade contributiva correspondia a exigência derivada do princípio da igualdade, entendendo que se tratava de exigência constitucional implícita⁹⁶⁶.

Atualmente, com a referência expressa à “graduação segundo à capacidade econômica” pelo artigo 145, parágrafo primeiro, resta evidente que a capacidade contributiva corresponde a princípio expresso na Constituição de 1988 e integrantes dos direitos e garantias fundamentais, de modo que goza de autoaplicabilidade e concorre para a realização do Estado Democrático de Direito^{967 e 968}. Tem-se, assim que a capacidade contributiva constitui o parâmetro fundamental de distribuição da carga tributária no ordenamento jurídico brasileiro⁹⁶⁹. Trata-se, portanto, do parâmetro fundamental de comparação, em face do qual deve ser realizado o juízo de igualdade no âmbito do direito tributário⁹⁷⁰.

⁹⁶⁶ DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8ª ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 865-866.

⁹⁶⁷ DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8ª ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 848.

⁹⁶⁸ Vale lembrar que a utilização da expressão “sempre que possível” não afasta a imperatividade do dispositivo. Trata-se de cláusula despicienda. Cf. COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 96; DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8ª ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 1097.

⁹⁶⁹ “O fato de discriminar é, singelamente, a riqueza de cada potencial contribuinte, revelada pelo fato impositivo. A discriminação é feita consoante diversas manifestações de capacidade econômica, de modo que é impossível que venha ela a atingir, de modo atual e absoluto, um único indivíduo. Tal fator de desigualação – riqueza – é um traço diferencial concernente à própria pessoa, a ela referente. Outrossim, clara é a correlação lógica existente entre o fator de discriminação - riqueza – e a diferenciação estabelecida em função dele – maior carga tributária” (COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 41).

⁹⁷⁰ Ressalvando-se controvérsias, vale observar, com Heleno Torres, que o “princípio da capacidade contributiva deve aplicar-se a todos os tributos, sem exceção. Inclusive no caso dos tributos sobre o consumo. A segurança jurídica da não cumulatividade exige a apuração da capacidade contributiva” (TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 604).

Nesse sentido, como anota Misabel Derzi, o “art. 145, § 1º, contém a primeira grande proibição de distinguir entre iguais, específica do Direito Tributário. Ao assegurar a pessoalidade e a graduação segundo a capacidade econômica, esse dispositivo veda a distinção entre aqueles que demonstrem possuir as mesmas forças econômicas”⁹⁷¹. Heleno Torres, por sua vez, ao apontar para o caráter relativo do princípio da igualdade, anota que “‘relatividade’ não significa ‘relativizar’ o princípio de isonomia tributária, mas que se efetive em cada situação segundo graus de comparabilidade, precipuamente fundados na capacidade contributiva, ainda que não se limitem integralmente a este”⁹⁷². Na mesma esteira, vale trazer à baila a taxativa posição de Roberto Ferraz a esse respeito:

“Dessa forma, a interpretação do texto legal à luz do princípio da igualdade se dará com a integração do chamado princípio de capacidade contributiva.

É a própria Constituição que estabelece que o critério de discriminação em matéria tributária é sempre o de capacidade econômica, reconhecendo a relação lógica existente entre esse *discrímen* e natureza da lei tributária, que haverá de segui-lo. Essa a regra aplicável à imensa maioria dos casos, somente admitindo exceções em situações muitíssimo peculiares (como as existentes até mesmo relativamente às vedações de discriminação em razão de raça ou sexo, acima indicadas exemplificativamente)”⁹⁷³.

Além do mencionado artigo 145, §1º, outros dispositivos constitucionais corroboram, dentre os quais merecem destaque aqueles relativos à progressividade⁹⁷⁴ – ressaltando-se, entretanto, os dispositivos relativos à progressividade extrafiscal –, quais sejam, o artigo 153, §2º, II, o artigo 156, § 1º, I; o artigo⁹⁷⁵. Também vale fazer referência, aqui, aos dispositivos relativos à seletividade, em função da essencialidade, quais sejam, o artigo 153, § 3º, I – seletividade obrigatória – e o artigo 155, § 2º, III – seletividade

⁹⁷¹ DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8ª ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 863.

⁹⁷² TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 596. Cf., também, TORRES, Heleno Taveira. Desenvolvimento, meio ambiente e extrafiscalidade no Brasil. In: PIRES, Manuel. *Extrafiscalidade*. Lisboa: Universidade Lusfada: 2011, p. 89-90.

⁹⁷³ FERRAZ, Roberto. Igualdade na tributação: qual o critério que legitima discriminações em matéria fiscal? In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 479.

⁹⁷⁴ Cf. TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 603.

⁹⁷⁵ Ainda que a progressividade seja prevista somente relativamente ao Imposto de Renda e ao IPTU, vale mencionar a posição segundo a qual não há qualquer vedação à aplicação da progressividade aos demais tributos. Cf. COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 103. Em sentido contrário, cf. TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 603.

facultativa⁹⁷⁶. Saliente-se, entretanto, as controvérsias relativas à compatibilidade entre a seletividade e a capacidade contributiva⁹⁷⁷.

Ante as considerações acima, vale trazer à baila seguinte síntese, de Misabel Derzi, sobre as maneiras pelas quais os critérios de comparação podem ser traduzidos:

- “1. na proibição de distinguir (universalmente) na aplicação da lei, em que o valor básico protegido é a segurança jurídica;
2. na proibição de distinguir no teor da lei, vedação que salvaguarda valores democráticos como abolição de privilégios e de arbítrio. Os princípios da generalidade e da universalidade estão a seu serviço e têm como destinatários todos aqueles considerados iguais;
3. no dever de distinguir no conteúdo da lei entre desiguais, e na medida dessa desigualdade. No Direito Tributário, o critério básico que mensura a igualdade ou a desigualdade é a capacidade econômica do contribuinte;
4. no dever de considerar as grandes desigualdades econômico-materiais advindas dos fatos, com o fim de atenuá-las e restabelecer o equilíbrio social. A progressividade dos tributos favorece a igualação das díspares condições concretas, em vez de conservá-las ou acentuá-las;
5. na possibilidade de derrogações parciais ou totais ao princípio da capacidade contributiva pelo acolhimento de outros valores constitucionais como critérios de comparação, os quais podem inspirar progressividade, regressividade, isenções e benefícios, na busca de um melhor padrão de vida para todos, dentro dos planos de desenvolvimento nacional integrado e harmonioso”⁹⁷⁸.

De fato, conforme apontado por Misabel Derzi no item 5 acima, a capacidade contributiva – enquanto parâmetro concretizador do princípio da igualdade no âmbito do direito tributário – admite “derrogações”. É justamente essa possibilidade que faz com que benefícios fiscais possam ser constitucionalmente admissíveis, pois, conforme demonstrado no Capítulo 2 deste trabalho, benefícios fiscais, por definição, representam um afastamento da capacidade contributiva. Por outro giro, tem-se que normas veiculadoras de benefícios fiscais realizam o princípio da igualdade a partir de referencial outro que não a capacidade contributiva. Logo, caso essa “substituição” de referenciais – que caracteriza um afastamento da capacidade contributiva – não fosse

⁹⁷⁶ Cf. COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 105.

⁹⁷⁷ Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8ª ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 890-891.

⁹⁷⁸ DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8ª ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 858-859.

constitucionalmente admissível, concluir-se-ia pela vedação à concessão de benefícios fiscais no âmbito do ordenamento jurídico brasileiro. Entretanto, não é o que acontece.

Ao ser a capacidade contributiva erigida à condição de parâmetro fundamental de comparação no âmbito do direito tributário, pode-se afirmar que surge, para o contribuinte, o direito de que a carga tributária seja distribuída conforme a capacidade contributiva. Afinal, o direito fundamental à igualdade concretiza-se a partir da capacidade contributiva, de modo que um afastamento injustificado da capacidade contributiva representa uma intervenção no direito fundamental de igualdade. Como, contudo, seguindo-se a teoria externa, deve-se concluir que esse direito fundamental de igualdade corresponde apenas a direito *prima facie*⁹⁷⁹, tem-se que a mencionada intervenção será admissível se devidamente justificada, o que, da mesma forma como discutido relativamente aos direitos de liberdade, exigirá a aplicação da regra da proporcionalidade⁹⁸⁰. Assim, em havendo justificativa, ainda que haja um afastamento da capacidade contributiva e, conseqüentemente, uma intervenção no direito de igualdade, não haverá que se falar em violação à igualdade⁹⁸¹.

Não se pode deixar de observar que, conforme largamente demonstrado neste trabalho, a segurança jurídica garante e, concomitantemente, pressupõe a eficácia de direitos fundamentais, de modo que se deve concluir que a justificação – por meio da proporcionalidade – da adoção de referencial de igualdade diferente da capacidade contributiva, por meio de normas tributárias veiculadoras de benefícios fiscais, é exigência do próprio princípio da segurança jurídica. Ocorre, entretanto, que, no Brasil, tem-se admitido a concessão de benefícios – e, conseqüentemente, um afastamento da capacidade contributiva como referencial de igualdade – independentemente da devida justificação por meio da proporcionalidade. Note-se que a aplicação da proporcionalidade se faz necessária uma vez que se caracterizou uma intervenção em direitos fundamentais⁹⁸².

⁹⁷⁹ Cf. ENGLISCH, Joachim. *Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2008, p. 171.

⁹⁸⁰ Cf. HUSTER, Stefan. Gleichheit und Verhältnismäßigkeit: der allgemeine Gleichheitssatz als Eingriffsrecht. *JuristenZeitung*, Tübingen, n. 11, p. 548, 1994.

⁹⁸¹ Cf. HUSTER, Stefan. Gleichheit und Verhältnismäßigkeit: der allgemeine Gleichheitssatz als Eingriffsrecht. *JuristenZeitung*, Tübingen, n. 11, p. 548, 1994.

⁹⁸² Está-se, neste ponto, diante de uma decorrência da adoção da teoria externa.

Ante essas considerações, passa-se, agora, a discorrer acerca da justificação da adoção de fator de discriminação diferente da capacidade contributiva pela norma veiculadora de benefícios fiscais.

5.1.2. Justificação do Tratamento Diferenciado Relativamente à Capacidade Contributiva

Diversas são as posições, na Ciência Econômica, acerca da eficácia e eficiência da utilização de benefícios fiscais. Não obstante, também entre os juristas não há uniformidade relativamente a legitimidade dos benefícios fiscais, tendo em vista, justamente os diferentes entendimentos relativos à observância – ou violação – do princípio da igualdade por parte de benefícios fiscais. Desse modo, pode-se, em apertada síntese, na esteira de Tipke⁹⁸³, identificar os seguintes entendimentos:

1. Benefícios fiscais não podem ser justificados, uma vez que eles afrontam a uniformidade tributária.

Os adeptos dessa posição vêem todas as normas tributárias como uma unidade e entendem que a justiça tributária não é compatível com outros valores.

2. Não se separam normas de finalidades extrafiscais de normas de finalidades fiscais. Assim, as normas extrafiscais pertencem ao direito tributário, uma vez que este ramo do direito é um meio legítimo para o alcance de finalidades sociopolíticas. Diante disso, a ruptura da igualdade será justificável caso tal violação sirva a uma finalidade socioeconômica especial.

3. Normas de finalidade fiscal não se confundem com normas de finalidade extrafiscal. Afinal, as normas extrafiscais apenas ostentam a roupagem tributária, não tendo, todavia, nenhuma relação com a tributação. Assim, só se pode verificar uma unidade técnica entre as normas de finalidade fiscal e as normas de finalidade extrafiscal, mas não uma uniformidade material.

Segundo os seguidores dessa posição, benefícios fiscais são subvenções. Assim, da mesma forma que as subvenções diretas, faz-se necessário verificar se os

⁹⁸³ *Die Steuerrechtsordnung*. V. 1. 2ª ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2000, p. 337-339.

benefícios fiscais são necessários, apropriados e proporcionais à finalidade por eles perseguidas.

4. Normas de finalidade fiscal não se confundem com normas de finalidade extrafiscal. Deve-se ponderar, todavia, a ruptura da tributação baseada na capacidade contributiva com o interesse de bem comum buscado pela da norma extrafiscal. Nesse sentido, deve-se verificar se os objetivos de bem comum visados pela norma extrafiscal se justificam em face da intensidade da ruptura da capacidade contributiva.

Conforme demonstrado acima, no ordenamento jurídico brasileiro a capacidade contributiva corresponde a parâmetro fundamental de igualdade em matéria tributária, de modo que a adoção de outro critério de igualdade implica intervenção do direito de igualdade, exigindo, portanto, justificação. Note-se, assim, que outros critérios de igualdade são admissíveis, se devidamente justificados, uma vez que a igualdade a partir da capacidade contributiva corresponde a direito *prima facie*. Desse modo, reitera-se e enfatiza-se que, como os benefícios fiscais são veiculados por normas tributárias – o que faz com que essas medidas sujeitem-se ao regime jurídico tributário – que, por definição, não utilizam a capacidade contributiva como referencial de igualdade, a admissibilidade de sua concessão requer, necessariamente, justificação em face do princípio da igualdade. Afinal, ao perseguir finalidade extrafiscal, a norma veiculadora de benefício fiscal estabelece tratamento diferente para contribuintes que apresentem a mesma capacidade contributiva. Pois, aquele que se comportar da forma legalmente desejada ou apresentar determinada situação econômico/financeira será agraciado com vantagem tributária⁹⁸⁴, diferentemente daquele que não o fizer, caracterizando, portanto, um afastamento da capacidade contributiva, o que exige justificação. Rechaça-se, portanto, a primeira e a terceira posições acima arroladas.

Portanto, antes de se discorrer acerca dessa justificação, faz-se necessário, com base no exposto até aqui, esclarecer que, no tocante a admissibilidade de benefícios fiscais, a única posição compatível com o ordenamento jurídico brasileiro – e, especialmente, com os ditames da segurança jurídica – é aquela segundo a qual benefícios fiscais são, sim, admissíveis pelo ordenamento jurídico, desde que devidamente justificados em face do

⁹⁸⁴ Cf. WERNSMANN, Rainer. *Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2005, p. 266-267.

princípio da igualdade. Eventualmente, consoante esclarecido acima, será necessária também a justificativa em face dos direitos de liberdade. Todavia, a justificativa em face do princípio da igualdade deverá necessariamente ocorrer, tendo em vista que, reitera-se, normas veiculadoras de benefícios fiscais, por definição, não adotam a capacidade contributiva como referencial de igualdade. Logo, a justificação de benefícios fiscais em face do princípio da igualdade é *conditio sine qua non* para a legitimidade dessas medidas no ordenamento jurídico brasileiro. Assim, entende-se, aqui, que ainda que seja admissível a inobservância do princípio da capacidade contributiva – de modo que contribuintes com a mesma capacidade contributiva sejam tributariamente tratados de maneira distinta –, tal situação requer justificação⁹⁸⁵.

Não se defende, portanto, a inobservância do princípio da igualdade. Uma vez justificada a adoção de outro critério de igualdade – o que permitirá a realização da igualdade *na* norma de benefícios fiscais – que não a capacidade contributiva, o juízo de igualdade *perante a* norma veiculadora de benefícios fiscais deverá ser feito a partir de parâmetro outro, que não a capacidade contributiva. De outra banda, tem-se que benefícios fiscais legítimos não implicam uma afronta ao princípio da isonomia tributária⁹⁸⁶, muito embora o juízo de igualdade seja feito em face de critério outro que não a capacidade contributiva⁹⁸⁷.

A justificação da não adoção da capacidade contributiva como referencial de igualdade exige, portanto, um controle de proporcionalidade⁹⁸⁸. Se o teste da proporcionalidade for superado, estar-se-á diante de uma intervenção constitucionalmente admissível; caso contrário, estar-se-á diante de uma violação à igualdade⁹⁸⁹. Assim, a fim de

⁹⁸⁵ Cf. TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 37-42; WERNSMANN, Rainer. *Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2005, p. 262.

⁹⁸⁶ Cf. GLASER, Andreas. Verfassungs- und unionsrechtliche Grenzen steuerlicher Lenkung. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 2, p. 173, 2012.

⁹⁸⁷ Cf. SCHENKE, Ralf P. Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Steuerrecht und die zwei Phasen des Öffentlichen Rechts. In: APPEL, Ivo; HERMES, Georg; SCHÖNBERGER, Christoph (coord.). *Öffentliches Recht im offenen Staat*: Festschrift für Rainer Wahl zum 70. Geburtstag. Berlin: Duncker und Humblot, 2011, p. 810.

⁹⁸⁸ Cf. ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 161-163; VELLOSO, Andrei Pitten. *O princípio da isonomia tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas*. Porto Alegre: Livraria do Advogado: 2010, p. 310-311

⁹⁸⁹ No âmbito da doutrina brasileira, vale destacar a posição de Andrei Pitten Velloso: “Em razão das acentuadas disparidades de trato resultantes da tributação extrafiscal, revela-se necessário realizar um rigoroso controle da sua constitucionalidade à luz do princípio da igualdade, averiguando-se sobretudo se as disparidades obedecem às exigências impostas pelo mandado de proporcionalidade.

se aferir a legitimidade da discriminação, deve-se aplicar a regra da proporcionalidade de forma correlata àquela desenvolvida relativamente aos direitos de liberdade. Note-se, assim, que, em princípio, esse raciocínio confunde-se com aquele desenvolvido relativamente aos direitos de liberdade.

Ocorre, todavia, que o raciocínio subjacente à teoria externa não pode ser transposto ao controle em face do princípio da igualdade sem maiores considerações, haja vista as peculiaridades do princípio da igualdade⁹⁹⁰. Afinal, materialmente, o princípio da igualdade não ostenta um âmbito de proteção absoluto e bem delimitado; em vez disso tal princípio alberga proibição de tratamento injusto relativamente a terceiro⁹⁹¹. Dessa maneira, como já mencionado, só é possível falar em uma “intervenção”⁹⁹², tendo em vista que é possível admitir o direito *prima facie* do contribuinte de que o juízo de igualdade seja realizado a partir da capacidade contributiva. Dessa forma, parece mais correto falar em justificação da discriminação que da intervenção⁹⁹³. Ou seja, deve-se justificar a diferenciação a partir de fator diferente daquele constitucionalmente estipulado, qual seja, a capacidade contributiva. Essa diferença restará evidente abaixo, quando das considerações acerca dos testes da proporcionalidade.

A principal questão que se coloca aqui é se a finalidade buscada está apta a justificar o tratamento diferenciado. Nesse sentido, faz-se necessário verificar se tal

A possibilidade de se efetuar tal controle resulta da adoção de um modelo de intervenção na igualdade tributária e da constatação de que as normas extrafiscais envolvem não só uma relação específica entre meios e fins, mas também efetivo conflito de bens jurídicos. Já a *necessidade* de realizá-lo advém da cogência e da amplitude do mandado de proporcionalidade. Todos os conflitos entre princípios e bens jurídicos de idêntico *status* normativo têm de se submeter ao controle de proporcionalidade, por força do princípio do Estado de Direito e da própria natureza dos princípios jurídicos. E os conflitos que envolvem o princípio da isonomia não constituem, de modo algum, exceção à regra: há de se tutelar o direito à igualdade tributária mediante a aplicação do mandado de proporcionalidade, como qualquer outro direito fundamental” (VELLOSO, Andrei Pitten. *O princípio da isonomia tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas*. Porto Alegre: Livraria do Advogado: 2010, p. 310-311).

⁹⁹⁰ Cf. HUSTER, Stefan. Gleichheit und Verhältnismäßigkeit: der allgemeine Gleichheitssatz als Eingriffsrecht. *JuristenZeitung*, Tübingen, n. 11, p. 548, 1994; WERNSMANN, Rainer. *Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2005, p. 236-237.

⁹⁹¹ Cf. ENGLISCH, Joachim. *Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2008, p. 181.

⁹⁹² Vale salientar, aqui, as ressalvas à utilização do termo intervenção (*Eingriff*) no caso em tela pela doutrina germânica (Cf. ENGLISCH, Joachim. *Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2008, p. 181; WERNSMANN, Rainer. *Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2005, p. 237). Dentre os que utilizam o termo a expressão *Eingriff*, vale mencionar Stefan Huster (Cf. HUSTER, Stefan. Gleichheit und Verhältnismäßigkeit: der allgemeine Gleichheitssatz als Eingriffsrecht. *JuristenZeitung*, Tübingen, n. 11, p. 548, 1994).

⁹⁹³ Cf. WERNSMANN, Rainer. *Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2005, p. 227.

diferenciação justifica-se em face dos parâmetros valorativos constitucionais⁹⁹⁴, o que exige o controle por meio do teste da proporcionalidade. Antes, todavia, de se realizar o teste da proporcionalidade propriamente dito, faz-se necessária a verificação da legitimidade da finalidade da diferenciação⁹⁹⁵ e da legitimidade, *per se*, do fator de discriminação utilizado. Dessa forma, tendo em vista que, antes da realização do teste da proporcionalidade se faz necessário a verificação da legitimidade e do fator de discriminação, pode-se afirmar, na esteira de Jochum⁹⁹⁶, que se trata de uma análise em três etapas: (i) análise da legitimidade da finalidade; (ii) análise da legitimidade do fator de discriminação e (iii) realização do teste da proporcionalidade propriamente dito.

5.1.2.1. Legitimidade da Finalidade Perseguida

A fim de se verificar se determinado tratamento diferenciado – relativamente à capacidade contributiva – é constitucionalmente justificável, deve-se, primeiramente, verificar se a finalidade perseguida com tal tratamento está em harmonia com a Constituição⁹⁹⁷. Para tanto, deve-se, primeiramente, averiguar qual é o objetivo que o legislador pretende atingir por meio da norma veiculadora do tratamento diferenciado para que, em seguida, se verifique se tal objetivo é compatível com as decisões valorativas constitucionais⁹⁹⁸. Aplicam-se, aqui, as considerações relativas à legitimidade da finalidade apresentadas quando se discorreu, acima, sobre a justificação de benefícios fiscais em face dos direitos de liberdade. Portanto, descabe aqui, um novo aprofundamento a esse respeito.

⁹⁹⁴ Cf. JOCHUM, Georg. *Die Steuervergünstigung: Vergünstigungen und vergleichbare Subventionsleistungen im deutschen und europäischen Steuer-, Finanz- und Abgabenrecht*. Berlin: LIT, 2006, p. 125.

⁹⁹⁵ Cf. WERNSMANN, Rainer. *Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2005, p. 244.

⁹⁹⁶ *Die Steuervergünstigung: Vergünstigungen und vergleichbare Subventionsleistungen im deutschen und europäischen Steuer-, Finanz- und Abgabenrecht*. Berlin: LIT, 2006, p. 129. Há que se esclarecer, todavia, que Jochum não adota esse controle para justificar, propriamente, um afastamento da capacidade contributiva como parâmetro de igualdade. O autor refere-se a um afastamento da “igualdade de carga” (*Belastungsgleichheit*). Como demonstrado, no ordenamento jurídico brasileiro o parâmetro fundamental para distribuição da carga tributária é a capacidade contributiva. Desse modo, o teste defendido por Jochum pode ser consistentemente adotado no presente trabalho.

⁹⁹⁷ Cf. VELLOSO, Andrei Pitten. *O princípio da isonomia tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas*. Porto Alegre: Livraria do Advogado: 2010, p. 249-251.

⁹⁹⁸ JOCHUM, Georg. *Die Steuervergünstigung: Vergünstigungen und vergleichbare Subventionsleistungen im deutschen und europäischen Steuer-, Finanz- und Abgabenrecht*. Berlin: LIT, 2006, p. 125-126.

Importa, todavia, enfatizar, novamente, a relevância constitucionalmente atribuída à concessão de benefícios fiscais voltados para o desenvolvimento regional. Por outro giro tem-se que, sob o aspecto da finalidade, a legitimidade de benefícios fiscais voltados à redução de desigualdades regionais está expressa na Constituição Federal, o que permite afirmar que, em última instância, a Constituição Federal autoriza, de forma explícita, que benefícios fiscais que visem ao desenvolvimento regional excepcionem a realização da igualdade a partir da capacidade contributiva. Isso não quer, entretanto, significar que qualquer benefício fiscal voltado ao desenvolvimento regional estará automaticamente justificado em face do princípio da igualdade. Faz-se necessário, ainda, que a norma veiculada do benefício adote fator de discriminação legítimo e que a discriminação seja proporcional. Reitera-se que não se está falando, aqui, em afronta ao princípio da igualdade, mas sim à utilização da capacidade contributiva como referencial em face do qual deve ser realizado o juízo de igualdade, porquanto outro fator de diferenciação deve ser eleito⁹⁹⁹.

5.1.2.2. Legitimidade do Critério de Diferenciação

Uma vez reconhecido que determinado objetivo é constitucional, importa verificar se o critério relacionado ao tratamento diferenciado está em harmonia com a Constituição¹⁰⁰⁰. Nesse sentido, tem-se que o objetivo da diferenciação consiste no comportamento ou na situação que se pretende alcançar por meio da norma, ao passo que o

⁹⁹⁹ O raciocínio aqui desenvolvido coaduna-se com aquele defendido por Misabel Derzi: “A Constituição de 1988 admite expressamente a concessão de incentivos fiscais em favor de áreas mais pobres, a fim de promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico regional (art. 151, I). Não se trata de uma quebra da regra da isonomia, mas da autorização de tratamento diferente e mais favorável às regiões diferentes, economicamente mais fracas.

Embora, imediatamente, a isenção incentivadora possa premiar quem tenha grande capacidade contributiva e demonstre aptidão para se adaptar a planos do governo, como os prêmios à exportação, a dedução de investimentos na área da Sudene etc., o objetivo é reduzir a miséria, as grandes desigualdades econômicas entre grupos e regiões. A justiça é, mesmo nesses casos, a meta, a finalidade última, embora os contribuintes, diretamente beneficiados com a redução da carga tributária, sejam estimulados ao investimento por meio de outros critérios e não em atenção à inexistência de capacidade econômica” (BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8ª ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 655).

¹⁰⁰⁰ JOCHUM, Georg. *Die Steuervergünstigung: Vergünstigungen und vergleichbare Subventionsleistungen im deutschen und europäischen Steuer-, Finanz- und Abgabenrecht*. Berlin: LIT, 2006, p. 126.

critério de diferenciação corresponde a meio escolhido pelo legislador para o alcance de tal objetivo¹⁰⁰¹. Impõe-se, portanto, verificar a constitucionalidade do meio¹⁰⁰².

É de suma importância esclarecer que a análise da legitimidade do fator de discriminação não se confunde com a análise da proporcionalidade, a ser esclarecida abaixo. Na verificação da legitimidade da discriminação não se tem em conta a finalidade concretamente perseguida, mas tão somente o fator de discriminação eleito, cuja admissibilidade constitucional deve ser aferida¹⁰⁰³. Não há, portanto, neste momento, cotejo entre o fator de discriminação e a finalidade. Deve-se, dessa forma, verificar as vedações constitucionais de discriminação, as quais decorrem, sobretudo, de proibições de

¹⁰⁰¹ JOCHUM, Georg. *Die Steuervergünstigung: Vergünstigungen und vergleichbare Subventionsleistungen im deutschen und europäischen Steuer-, Finanz- und Abgabenrecht*. Berlin: LIT, 2006, p. 126.

¹⁰⁰² Cf. VELLOSO, Andrei Pitten. *O princípio da isonomia tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas*. Porto Alegre: Livraria do Advogado: 2010, p. 249-250.

¹⁰⁰³ Vale mencionar, aqui, a seguinte decisão do Plenário do Supremo Tribunal Federal, que considerou inconstitucional a lei do estadual do Amapá, que concedia isenção aos veículos automotores destinados ao transporte escolar que estivessem regularizados junto à Cooperativa de Transportes Escolares do Município de Macapá: “EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEI ESTADUAL 356/97, ARTIGOS 1º E 2º. TRATAMENTO FISCAL DIFERENCIADO AO TRANSPORTE ESCOLAR VINCULADO À COOPERATIVA DO MUNICÍPIO. AFRONTA AO PRINCÍPIO DA IGUALDADE E ISONOMIA. CONTROLE ABSTRATO DE CONSTITUCIONALIDADE. POSSIBILIDADE. CANCELAMENTO DE MULTA E ISENÇÃO DO PAGAMENTO DO IPVA. MATÉRIA AFETA À COMPETÊNCIA DOS ESTADOS E À DO DISTRITO FEDERAL. TRATAMENTO DESIGUAL A CONTRIBUINTES QUE SE ENCONTRAM NA MESMA ATIVIDADE ECONÔMICA. INCONSTITUCIONALIDADE. 1. Norma de efeitos concretos. Impossibilidade de conhecimento da ação direta de inconstitucionalidade. Alegação improcedente. O fato de serem determináveis os destinatários da lei não significa, necessariamente, que se opera individualização suficiente para tê-la por norma de efeitos concretos. Preliminar rejeitada. 2. Lei Estadual 356/97. Cancelamento de multa e isenção do pagamento do IPVA. Matéria afeta à competência dos Estados e à do Distrito Federal. Benefício fiscal concedido exclusivamente àqueles filiados à Cooperativa de Transportes Escolares do Município de Macapá. Inconstitucionalidade. A Constituição Federal outorga aos Estados e ao Distrito Federal a competência para instituir o Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores e para conceder isenção, mas, ao mesmo tempo, proíbe o tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem na mesma situação econômica. Observância aos princípios da igualdade, da isonomia e da liberdade de associação. Ação direta de inconstitucionalidade julgada procedente”.

Vale destacar o seguinte trecho do voto do relator, o Ministro Maurício Corrêa: “13. No mérito, a vedação constitucional de tratamento desigual a contribuintes que estão em situação equivalente não foi observada pelo legislador estadual, ao editar a lei ora atacada. Um exame mais aprofundado, após o deferimento da medida liminar, revela não ser possível, no universo dos proprietários de veículos destinados ao transporte escolar, que somente os filiados a determinada cooperativa alcancem a isenção do IPVA. (...)”

15. Além disso, o artigo 1º da Lei 351/97 ofende o princípio da liberdade de associação, uma vez que a isenção é concedida somente aos proprietários de veículos ‘*devidamente regularizados junto à Cooperativa de Transportes Escolares do Município de Macapá – COOTEM*’. Desse modo, aqueles que já participaram da Cooperativa ficam compelidos a nela permanecer; já que os que a ela não são e queiram usufruir do favor fiscal, ficam obrigados à filiar-se à entidade”. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.655. Requerente: Governador do Estado do Amapá. Requerida: Assembleia Legislativa do Estado do Amapá. Relator: Ministro Maurício Corrêa. Julgamento: 03 mar. 2004. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266713>>. Acesso em: 10 nov. 2012).

discriminação expressas e de determinações de tratamento igual relativamente a um dado referencial¹⁰⁰⁴.

Em consonância com as premissas teóricas adotadas neste trabalho, faz-se fundamental esclarecer que, caso a norma veiculadora de benefício fiscal adote critério de igualdade constitucionalmente vedado, deve haver justificação específica. Assim, além de se fazer necessária a justificação do afastamento da igualdade a partir da capacidade contributiva – ou seja, a justificação da intervenção no direito de igualdade a partir da capacidade contributiva –, deve, haver, também a justificação da intervenção em outro direito de igualdade. Não há que se pretender que esses direitos sejam definitivos, uma vez, assim como a igualdade conforme a capacidade contributiva, também são restringíveis, o que não se pode é prescindir do “ônus argumentativo” necessário a tal restrição¹⁰⁰⁵. Vale enfatizar entretanto, que normas veiculadoras de benefícios fiscais deverão ser, *necessariamente*, justificadas em face da igualdade conforme a capacidade contributiva; ao passo que a justificação perante outros direitos de igualdade só será eventualmente necessária.

No ordenamento jurídico brasileiro, ganham relevância as proibições expressas de discriminação, porquanto a Constituição Federal de 1988 expressamente veda a utilização

¹⁰⁰⁴ Segundo Ávila, a constituição veda medidas de comparação não apenas por meio da vedação expressa e da definição expressa de medida de comparação a ser adotada em determinados casos, mas também de outras maneiras, como, por exemplo, “quando a Constituição une determinados elementos, que, por isso, não podem ser separados pelo Poder legislativo” ou “quando a Constituição uniformiza determinado tratamento assegurando-os a todos” (ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 55-57).

¹⁰⁰⁵ Embora Celso Antônio Bandeira de Mello utilize modelo de controle de desigualdades diverso daquele aqui acolhido, suas considerações são extremamente oportunas: “Os vários exemplos aduzidos desde o início deste estudo servem para demonstrar que *qualquer elemento residente nas coisas, pesosas ou situações*, pode ser escolhido pela lei como fator discriminatório, donde se segue que, de regra, não é no traço de diferenciação escolhido que se deve buscar algum desacato ao princípio isonômico.

Os mesmos exemplos, tanto como os formulados na parte vestibular deste trabalho, servem para sugerir, claramente, que as discriminações são recebidas como *compatíveis com a cláusula igualitária apenas e tão-somente quando existe um vínculo de correlação lógica* entre a peculiaridade diferencial acolhida por residente no objeto, e a desigualdade de tratamento em função dela conferida, *desde que tal correlação não seja incompatível com interesses prestigiados na Constituição*. O alcance desta ressalva, contudo, para ser bem compreendido, depende de esclarecimentos ulteriores, procedidos mais além.

9. Então, percebe-se, o próprio ditame constitucional que embarga a desequiparação por motivo de raça, sexo, trabalho, credo religioso e convicções políticas, nada mais faz que colocar em evidência que não podem, por razões preconceituosas mais comuns em certa época ou meio, ser tomadas gratuitamente como *ratio* fundamentadora do *discrímén*” (BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 17-18). Cf. ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 151 e ss.

de alguns critérios como fatores de discriminação na seara tributária¹⁰⁰⁶. Nesse contexto, merece destaque o artigo 150, II, da Constituição Federal que, além de vedar à União, Estados ao Distrito Federal e Municípios a instituição de “tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem na mesma situação”, proíbe o estabelecimento de “qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos títulos ou direitos”¹⁰⁰⁷. Tem-se, portanto, que resta vedada a utilização do critério “ocupação profissional” ou “função exercida” para concessão de benefícios fiscais¹⁰⁰⁸.

O artigo 151, I e II, da Constituição Federal, por sua vez, faz referência expressa a fatores de discriminação vedados para a União, *in verbis*:

“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”¹⁰⁰⁹.

Segundo Misabel Derzi¹⁰¹⁰, os dispositivos ora transcritos representam a aplicação da igualdade ao princípio federal, porquanto tais dispositivos impedem a discriminação

¹⁰⁰⁶ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro, Forense: 2005, p. 173.

¹⁰⁰⁷ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 30 dez. 2012. Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. V. III. Rio de Janeiro: Renovar: 1999, p. 400.

¹⁰⁰⁸ Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8ª ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 863-864. Vale, ainda, observar o quanto segue: “O mesmo critério informa de maneira expressa e redundante o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, no art. 153, § 2º, I, de tal forma que todas as pessoas ou categorias profissionais (mesmo os magistrados, parlamentares ou militares que, em passado recente, mereceram tratamento privilegiado especial, por autorização do art. 21, IV, da Constituição de 1967, com a Emenda n. 1, de 1969) deverão sujeitar-se aos deveres tributários, sem exclusão” (DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8ª ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 863-864).

¹⁰⁰⁹ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 30 dez. 2012.

¹⁰¹⁰ DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8ª ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 864.

entre pessoas políticas da Federação. Portanto, como anota a autora, a Constituição Federal considera “iguais” as pessoas políticas da Federação, de modo que resta vedada a distinção entre elas¹⁰¹¹. Por outro giro, pode-se afirmar, com Aliomar Baleeiro, que em “consequência dessa uniformidade [artigo 151, I, da Constituição de 1988)], as discriminações dos tributos limitar-se-ão a critérios pessoais, reais ou de valor, mas nunca de lugar. Dentro da mesma categoria, ninguém pagará o imposto federal, numa região, em base maior do que em outra”¹⁰¹².

Não se pode, entretanto, deixar de chamar a atenção para a segunda parte do artigo 151, I: “admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País”¹⁰¹³. Assim, o artigo 151, I, impede que normas veiculadoras de benefícios fiscais utilizem fator de discriminação relativo ao território nacional ou a ente federado, salvo se tal norma visar à redução de desigualdades regionais – nota-se, aqui, portanto, uma permissão de discriminação. Observa-se que a finalidade – “redução de desigualdades regionais” – legitima a adoção de fator de discriminação em princípio vedado. Deve-se, todavia, esclarecer que essa “justificação pela finalidade” não se confunde com o controle de proporcionalidade e nem o substitui. A finalidade “redução de desigualdades regionais” tem, portanto, apenas o condão de legitimar a adoção do fator de diferenciação, mas é insuficiente para justificar a discriminação efetivamente levada a cabo.

Deve-se fazer alusão à vedação veiculada pelo artigo 152, da Constituição: “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”¹⁰¹⁴. O parágrafo 2º do artigo 173 também traz expressa vedação de discriminação em matéria tributária, na medida em que dispõe que as “as empresas públicas e as sociedades de

¹⁰¹¹ DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8ª ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 865

¹⁰¹² BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8ª ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 627.

¹⁰¹³ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 30 dez. 2012.

¹⁰¹⁴ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 30 dez. 2012.

economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado”¹⁰¹⁵.

Finalmente, deve-se atentar para as normas relativas à discriminação – especialmente aquelas voltadas à vedação de discriminação – decorrentes de tratados internacionais, dentre as quais, adianta-se, destacam-se as vedações à discriminação entre produtos nacionais e estrangeiros. Embora não se trate de vedações contidas na Constituição Federal¹⁰¹⁶, devem ser observadas pelas normas concessoras de benefícios fiscais. Neste caso, ainda que a norma seja constitucionalmente justificável, ela queda sujeita aos mecanismos de controle decorrentes do direito internacional. Destaca-se, ainda, que normas relativas à discriminação veiculadas por tratados internacionais podem ser analisadas não apenas no âmbito da análise de legitimidade do critério de diferenciação, mas também quando da análise da finalidade ou, até mesmo, da proporcionalidade da diferenciação¹⁰¹⁷. Ao tema das limitações decorrentes de tratados internacionais à concessão de benefícios fiscais será integralmente dedicado o Capítulo 4 deste trabalho.

5.1.2.3. Teste da Proporcionalidade

Finalmente, o afastamento da capacidade contributiva como referencial de igualdade deve ser justificado por meio da regra da proporcionalidade, a qual – da mesma

¹⁰¹⁵ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 30 dez. 2012.

¹⁰¹⁶ “O princípio da igualdade de tratamento entre produtos nacionais e estrangeiros não encontra no texto constitucional nenhum dispositivo que diretamente preveja sua proteção. Encontramos dispositivos genéricos sobre a igualdade de tratamento no artigo 5º, *caput*, e no artigo 150, inciso II, da CF/88. Contudo, nenhum dos enunciados constitucionais garante o princípio, dado que, como bem observa o inciso do artigo 150, é vedado ‘instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente’. Poder-se-ia argumentar que nacionais e estrangeiros não se encontram sempre em situação equivalente.

Outro dispositivo citado é o artigo 152 da CF/88; contudo, tal dispositivo dirige-se aos Estados federados, municípios e não à União, como se pode ler do seu texto:

(...)

Dessa forma, não encontramos de modo direito nenhum enunciado constitucional capaz de dar sustentação à exigência à igualdade de tratamento entre produtos nacionais e estrangeiros. Tal proteção decorre dos acordos internacionais firmados pelo Brasil, como o Acordo GATT e o Tratado de Assunção, que cria o Mercosul” (CALIENDO, Paulo. Princípio da igualdade de tratamento entre nacionais e estrangeiros em direito tributário. In: TÓRRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito tributário internacional aplicado*. V. III. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 57-58).

¹⁰¹⁷ JOCHUM, Georg. *Die Steuervergünstigung: Vergünstigungen und vergleichbare Subventionsleistungen im deutschen und europäischen Steuer-, Finanz- und Abgabenrecht*. Berlin: LIT, 2006, p. 128.

forma como observado quando da análise da justificação da intervenção em direitos de liberdade – postula uma relação entre meio e fim, ou seja, entre o critério de discriminação e o objetivo da discriminação. Pois, não basta que a finalidade da norma veiculadora de benefício fiscal e o *discrimen* eleito estejam constitucionalmente fundamentados; faz-se necessário, ainda, que a relação entre o objetivo da diferenciação e o critério diferenciador seja constitucional. Para tanto, é necessário que haja uma relação de proporcionalidade entre o critério diferenciador e o objetivo da diferenciação¹⁰¹⁸. Deve-se lembrar, entretanto, que a regra da proporcionalidade apresenta estrutura bem definida, de modo que sua aplicação requer a realização de testes bem definidos em uma ordem pré-estipulada. Logo, a regra da proporcionalidade não requer apenas um exame da compatibilidade entre meios e fins¹⁰¹⁹.

Assim, também aqui, a fim de se justificar a discriminação efetivada, deve-se aplicar as subregras da adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito¹⁰²⁰. Todavia, enquanto na aplicação da regra da proporcionalidade relativamente à intervenção em direitos de liberdade, como demonstrado, verifica-se a relação entre a intervenção e a finalidade perseguida; na realização do controle em face do princípio da igualdade, analisa-se a relação entre a diferenciação e a finalidade perseguida¹⁰²¹. De qualquer modo, tendo em vista as considerações já tecidas acima acerca dos “teste da proporcionalidade”, descabem aqui maiores considerações a esse respeito, de modo que quadra apenas salientar peculiaridades relativamente a aplicação da regra no controle de discriminações.

¹⁰¹⁸ Cf. JOCHUM, Georg. *Die Steuervergünstigung: Vergünstigungen und vergleichbare Subventionsleistungen im deutschen und europäischen Steuer-, Finanz- und Abgabenrecht*. Berlin: LIT, 2006, p. 127-128.

¹⁰¹⁹ Cf. SILVA, Virgílio Afonso da. O proporcional e o razoável. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, v. 798, p. 33, abr. 2002. Nesse sentido, embora a “correlação lógica” exigida por Celso Antônio Bandeira de Mello para a justificação da desigualdades seja fundamental, ela é insuficiente para justificar o afastamento da igualdade a partir da capacidade contributiva: “Os vários exemplos aduzidos desde o início deste estudo servem para demonstrar que *qualquer elemento residente nas coisas, pessoas ou situações*, pode ser escolhido pela lei como fator discriminatório, donde se segue que, de regra, não é no traço de diferenciação escolhido que se deve buscar algum desacato ao princípio isonômico.

Os mesmos exemplos, tanto como os formulados na parte vestibular deste trabalho, servem para sugerir, claramente, que as discriminações são recebidas como *compatíveis com a cláusula igualitária apenas e tão-somente quando existe um vínculo de correlação lógica* entre a peculiaridade diferencial acolhida por residente no objeto, e a desigualdade de tratamento em função dela conferida, *desde que tal correlação não seja incompatível com interesses prestigiados na Constituição*” (BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 17).

¹⁰²⁰ Cf. SILVA, Virgílio Afonso da. O proporcional e o razoável. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, v. 798, p. 34, abr. 2002.

¹⁰²¹ Cf. WERNSMANN, Rainer. *Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2005, p. 237.

Nesse sentido, ao se falar na análise da proporcionalidade *da diferenciação*, deve-se levar em conta, todavia, não apenas a diferenciação empreendida propriamente dita – o critério de diferenciação, como já apontado –, mas também o modo pelo qual a diferenciação é concretizada, o que requer que a estrutura do benefício seja levada em consideração¹⁰²². Desse modo, assumindo-se que um benefício consista em uma redução de base de cálculo, deve se verificar se a discriminação levada à cabo é proporcional e, ainda, se a escolha da “redução da base de cálculo” também o é.

Levando-se em conta, portanto, também o modo pelo qual a diferenciação será concretizada, estar-se-á diante de uma discriminação *adequada*, caso seja possível identificar um claro nexo entre o grupo favorecido e a finalidade da diferenciação¹⁰²³. Nesse sentido, a norma veiculadora do benefício deve permitir que se distinga o grupo dos beneficiados do grupo dos não beneficiados de forma segura e correlata com a finalidade perseguida¹⁰²⁴.

Assim, relativamente à definição o círculo de beneficiários, é fundamental lembrar que a vantagem advinda de tais medidas decorre de uma “economia tributária”, ou seja, de uma vantagem tributária. Disso pode-se depreender que os favorecidos por benefícios fiscais devem ser, necessariamente, contribuintes, ou seja, pessoas que ostentem capacidade contributiva¹⁰²⁵. Afinal, é necessário que a “vantagem tributária” seja adequada à consecução da finalidade da diferenciação¹⁰²⁶. Caso, todavia, benefícios fiscais destinem-

¹⁰²² Cf. WERNSMANN, Rainer. *Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2005, p. 244-245.

¹⁰²³ Cf. WERNSMANN, Rainer. *Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2005, p. 245.

¹⁰²⁴ Cf. WERNSMANN, Rainer. *Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2005, p. 245.

¹⁰²⁵ Nesse sentido, importa indagar acerca da possibilidade de entes estatais se beneficiarem de benefícios fiscais. A resposta para esse questionamento impõe a verificação da capacidade contributiva. Tendo em vista as considerações acima, pessoas jurídicas estatais poderão ser beneficiárias de benefícios fiscais, desde que elas disponham de capacidade contributiva, equiparando-se, nesse aspecto, a particulares e entidades privadas. Para tanto, faz-se necessário que tais pessoas jurídicas sejam agentes do mercado e submetam-se, nesse sentido, a regime de direito privado (JOCHUM, Georg. *Die Steuervergünstigung: Vergünstigungen und vergleichbare Subventionsleistungen im deutschen und europäischen Steuer-, Finanz- und Abgabenrecht*. Berlin: LIT, 2006, p. 57).

¹⁰²⁶ Cf. JOCHUM, Georg. *Die Steuervergünstigung: Vergünstigungen und vergleichbare Subventionsleistungen im deutschen und europäischen Steuer-, Finanz- und Abgabenrecht*. Berlin: LIT, 2006, p. 206.

se a um círculo de beneficiários excessivamente restrito em decorrência, por exemplo, de um forte lobby, estar-se-á diante de violação do princípio da igualdade¹⁰²⁷.

O teste da necessidade, conforme já assinalado, exige uma comparação entre as variáveis eficiência e “restrição a direitos”, de modo que apenas se estará diante de uma medida necessária caso a finalidade visada não possa ser promovida por medida menos gravosa¹⁰²⁸. Nesse sentido, Jochum¹⁰²⁹ observa que a diferenciação não será necessária caso a finalidade perseguida seja alcançável por diferenciação menos gravosa. Vale notar, ainda com Jochum¹⁰³⁰, que o custo, para o Estado, relativo à concessão de benefícios fiscais deve ser auferido por meio da renúncia de receitas, de modo tal que o montante de receita renunciada quantifica o afastamento da “igualdade de carga” – e, conseqüentemente, da capacidade contributiva, uma vez que a igualdade de carga pressupõe juízo de igualdade em face da capacidade contributiva –, denotando, portanto, a intensidade da discriminação.

Por último, deve-se proceder ao teste da proporcionalidade em sentido estrito, no mesmo molde daquele levado a cabo relativamente aos direitos de liberdade, uma vez que não há maiores peculiaridades a serem consideradas quando do controle em face da igualdade¹⁰³¹.

A justificativa dos benefícios fiscais em face do princípio da igualdade deve ser permanentemente controlada, uma vez que o teste da proporcionalidade pressupõe a realização de um prognóstico, para cuja realização é concedida considerável margem ao Estado legislador. Desse modo, é fundamental que benefícios fiscais sejam

¹⁰²⁷ JOCHUM, Georg. *Die Steuervergünstigung: Vergünstigungen und vergleichbare Subventionsleistungen im deutschen und europäischen Steuer-, Finanz- und Abgabenrecht*. Berlin: LIT, 2006, p. 57; TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*. V. 1. 2ª ed. V1. 2ª ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2000, p. 345.

¹⁰²⁸ Cf. SILVA, Virgílio Afonso da. O proporcional e o razoável. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, v. 798, p. 38, abr. 2002.

¹⁰²⁹ *Die Steuervergünstigung: Vergünstigungen und vergleichbare Subventionsleistungen im deutschen und europäischen Steuer-, Finanz- und Abgabenrecht*. Berlin: LIT, 2006, p. 215.

¹⁰³⁰ *Die Steuervergünstigung: Vergünstigungen und vergleichbare Subventionsleistungen im deutschen und europäischen Steuer-, Finanz- und Abgabenrecht*. Berlin: LIT, 2006, p. 221.

¹⁰³¹ Cf. WERNSMANN, Rainer. *Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2005, p. 251.

permanentemente controlados, a fim de se aferir sua legitimidade¹⁰³². Esse ponto será objeto de análise no Capítulo 5 deste trabalho.

Finalmente, não se pode deixar de salientar que a adoção de um critério de comparação – que não a capacidade contributiva – constitucionalmente justificável por parte das normas veiculadoras de benefícios fiscais, na forma como apresentado acima, permite a realização da igualdade material¹⁰³³. Todavia, a realização do princípio da igualdade requer, ainda, a igualdade material, esta, sim, a “igualdade *perante a lei*” propriamente dita¹⁰³⁴. Não há que se presumir que adoção de discriminação constitucionalmente justificável implique, necessariamente, a igualdade formal¹⁰³⁵.

¹⁰³² Cf. HEY, Johanna. Wirtschaftlenkende Steuervergünstigungen. In: TIPKE, Klaus *et al.* *Steuerrecht*. 20ª ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2010, p. 928. Embora Celso Antônio Bandeira de Mello não faça referência a um controle de proporcionalidade, as seguintes considerações mostram-se oportunas: “Por derradeiro cumpre fazer uma importante averbação. A correlação lógica a que se aludiu, nem sempre é absoluta, ‘pura’, a dizer, isenta da penetração de ingredientes próprios das concepções da época, absorvidos na intelecção das coisas” (BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 39).

¹⁰³³ Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8ª ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 858. Cf. ENGLISCH, Joachim. *Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2008, p. 171.

¹⁰³⁴ “É claro que a exceção relativa do princípio da capacidade contributiva, na hipótese dos incentivos fiscais, como em qualquer outra, não poderá ofender o princípio da igualdade formal, o qual assegura que as pessoas identicamente situadas devem merecer o mesmo tratamento, ou seja, o prêmio, a subvenção social ou a isenção do imposto. A norma de favorecimento não pode se constituir em privilégio de um grupo, mas deve atingir a todos que preencham as condições para gozo da isenção” (DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8ª ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 675-676).

¹⁰³⁵ Cf. ENGLISCH, Joachim. *Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2008, p. 181.

CAPÍTULO 4 - SEGURANÇA JURÍDICA NA CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS: LIMITAÇÕES DECORRENTES DE TRATADOS INTERNACIONAIS

1. Tratados Internacionais em Matéria Tributária e a Segurança Jurídica dos Benefícios Fiscais

1.1. Tratados Internacionais e a Soberania Tributária: Limitações ao Poder de Tributar e a Segurança Jurídica

Não obstante as restrições à soberania dos Estados impostas pela integração regional e por outros tratados internacionais, como, por exemplo, aqueles relativos ao Sistema Multilateral de Comércio (SMC), a soberania tributária ainda é considerada uma área especialmente sensível¹⁰³⁶.

Perquirir acerca da intersecção entre tratados internacionais e benefícios fiscais – o que pressupõe, sobretudo, a verificação das limitações impostas por tratados internacionais à concessão de benefícios fiscais¹⁰³⁷ – remete à tensão entre a soberania tributária e as exigências impostas pelo direito internacional¹⁰³⁸. Nesse sentido, vale anotar, com Charles E. McLure Jr.¹⁰³⁹, que já é lugar comum afirmar que a globalização econômica implicou uma redução da soberania das nações, mormente em matéria tributária. Essa limitação à

¹⁰³⁶ Cf. KUBE, Hanno E. Competence conflicts and solutions: national tax exemptions and transnational controls. *Columbia Journal of European Law*, New York, v. 9, p. 80, 2003.

¹⁰³⁷ Nesse sentido, vale fazer referência às considerações de Hanno E. Kube acerca das limitações decorrentes de regimes transnacionais, lembrando-se que a análise do autor focaliza a União Europeia e o Sistema Multilateral de Comércio: “First, national taxing power is curtailed by transnational law, whenever states attempt to tax domestic and foreign persons, goods, services and capital differently. In this case, the principle of non-discrimination as a central element of transnational Law becomes relevant. (...) Secondly, national tax sovereignty is also curtailed, whenever states seek to support persons, goods, services or capital by privileging tax exemptions, which are more appropriately termed tax subsidies in view of their financial effects. Here, the transnational state aid and subsidy-controlling regimes set the limits of permissible support” (KUBE, Hanno E. Competence conflicts and solutions: national tax exemptions and transnational controls. *Columbia Journal of European Law*, New York, v. 9, p. 80-81, 2003).

¹⁰³⁸ Cf. SCHÖN, Wolfgang. World Trade Organization law and tax law. *Bulletin for International Fiscal Documentation*. Amsterdam, v. 58, n. 7, p. 285, 2004.

¹⁰³⁹ Globalization, tax rules and national sovereignty. *Bulletin for International Fiscal Documentation*. Amsterdam, v. 55, n. 3, p. 328-341, 2001.

soberania tem o condão de atingir a livre atuação dos Estados no tocante à conformação e à concessão sobre benefícios fiscais, de modo que não pode ser prescindida em um estudo sobre a segurança jurídica dos benefícios fiscais. Assim, para que se demonstre de que forma essa limitação se opera, faz-se necessário tecer algumas considerações acerca da soberania tributária.

De plano, na esteira de Mössner¹⁰⁴⁰, vale apresentar a soberania tributária – um dos componentes elementares da soberania estatal – como o poder de se impor tributos e de se dispor sobre o modo pelo qual a imposição tributária será concretizada. Nesse mesmo sentido, Heleno Tôrres define a soberania tributária como

“o poder institucionalizado que coloca o Estado como sujeito da ordem mundial, proporcionando-lhe autonomia e independência na determinação dos fatos tributáveis e nos procedimentos de arrecadação e fiscalização dos tributos, nos termos das autolimitações de fontes originariamente internas e constitucionais, bem como de fontes internacionais”¹⁰⁴¹.

A partir da definição apresentada por Heleno Tôrres, já é possível observar que a relevância, no presente contexto, do debate relativo aos limites dentro dos quais é possível o exercício autônomo e independente do poder de tributar¹⁰⁴². Diante disso, vale observar que a noção de soberania tributária está intimamente relacionada à ideia de jurisdição fiscal, porquanto os Estados detêm poderes tributários soberanos apenas dentro de sua jurisdição tributária¹⁰⁴³. Tem-se, assim, que a existência de jurisdição é requisito para

¹⁰⁴⁰ *Steuerrecht international tätiger Unternehmen: Handbuch der Besteuerung von Auslandsaktivitäten inländischer Unternehmen und von Inlandsaktivitäten ausländischer Unternehmen*. 3ªed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2005, p. 65.

¹⁰⁴¹ TÔRRES, Heleno. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas*. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 66-67. Em atenção ao rigor científico, importa trazer à baila o seguinte esclarecimento do autor: “Toda eficácia jurídica do conceito concentra-se, pois, na necessária separação das ordens jurídicas e na autodeterminação do Estado. Nestes termos, é o conceito de soberania que permite distinguir o Estado de qualquer outra forma de instituição ou pessoa. Atente-se bem para este detalhe peculiar, não é a soberania o poder em si, mas sua qualificação jurídica, na medida em que ela identifica a supremacia do *poder político* e da *ordem jurídica* existentes em um determinado território” (TÔRRES, Heleno. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas*. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 63).

¹⁰⁴² “For present purposes, it is useful to define national sovereignty in taxation as the ability of a nation to pursue whatever tax policy it chooses, unfettered by external influences. Of course, complete sovereignty is impossible, except perhaps for a country that is totally isolated from external influences, such as Burma” (MCLURE JR., Charles E. Globalization, tax rules and national sovereignty. *Bulletin for International Fiscal Documentation*. Amsterdam, v. 55, n. 3, p. 328-329, 2001).

¹⁰⁴³ “The term ‘fiscal jurisdiction’ refers both (i) the right of legislation and (ii) the right of enforcement” (ROHATGI, Roy. *Basic international taxation*. V. 1. 2ª ed. London: BNA International, 2005, p. 14).

aplicação da lei tributária interna¹⁰⁴⁴. Assim, pode-se afirmar com, Roy Rohatgi, que “the substance of State sovereignty is jurisdiction, or the scope within which the effective and acceptable power of the state can be exercised”¹⁰⁴⁵. Há que se diferenciar, entretanto, duas diferentes escolas relativas à compreensão da jurisdição fiscal, as quais se baseiam em diferentes posições acerca da noção de soberania. Assim, uma escola entende não haver quaisquer limitações externas ao poder tributário dos Estados; ao passo que a outra entende que o exercício do poder tributário exige um vínculo juridicamente relevante entre Estado e contribuinte¹⁰⁴⁶.

Pode-se se afirmar que a segunda concepção mencionada tem sido a mais aceita, tendo em vista que princípios gerais e normas consuetudinárias de Direito Internacional vêm sendo construídos no sentido de delimitar os poderes tributários dos Estados, de modo que, na prática dos países, tem-se admitido que o poder tributário dos Estados está limitado pela existência de “critérios de conexão que expressem um contato entre o fato-evento com elementos de estraneidade e o Estado que tem a pretensão de discipliná-los fiscalmente (*genuine link*)”¹⁰⁴⁷. Nessa esteira, pode-se afirmar que a jurisdição tributária, no interior da qual é possível o exercício soberano do poder de tributar, resta delimitada pelos critérios de conexão¹⁰⁴⁸. Não se pode deixar de salientar, entretanto, as controvérsias acerca de tais

¹⁰⁴⁴ Cf. SCHOUERI, Relação entre tratados internacionais e a lei tributária interna. In: CASELLA, Paulo Borba; CELLI JUNIOR, Umberto; MEIRELLES, Elizabeth de Almeida. *Direito internacional, humanismo e globalidade*: Guido Fernando Silva Soares. São Paulo: Atlas, 2008, p. 563-587.

¹⁰⁴⁵ ROHATGI, Roy. *Basic international taxation*. V. 1. 2ª ed. London: BNA International, 2005, p. 14.

¹⁰⁴⁶ Cf. ROHATGI, Roy. *Basic international taxation*. V. 1. 2ª ed. London: BNA International, 2005, p. 14; TÔRRES, Heleno. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas*. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 69.

¹⁰⁴⁷ Cf. TÔRRES, Heleno. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas*. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 69.

¹⁰⁴⁸ Acerca da vinculação do Estado aos limites ao poder de tributar impostos pelos elementos de conexão, vale salientar as posições de Heleno Tôrres e de Alberto Xavier a esse respeito:

“Contudo, faz-se imperioso lembrar que tais proposições consuetudinárias não são vinculantes para os Estados. Por consequência, a formação do fenômeno pluriimpositivo não pode ser tida como decorrente de um ilícito tributário, ou mesmo como um ilícito internacional, porque não existe qualquer veto expresso no ordenamento internacional ao mesmo” (TÔRRES, Heleno. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas*. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 70).

“Sendo estas as duas facetas da soberania [soberania pessoal e soberania territorial], o Direito Internacional Público reconhece automaticamente aos Estados o poder de tributar até os limites onde ela se estende, mas recusa-lhes tal poder na medida em que esses limites forem ultrapassados, de tal modo que se um Estado tributar estrangeiros em função de situações que não tenham qualquer conexão com o seu território, estará violando o Direito Internacional, com todas as consequências que daí advêm, desde a invalidade da lei à responsabilidade internacional” (XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 10).

limites, as quais se manifestam por meio da dificuldade em se precisar elementos de conexão que podem ser tidos como relevantes para o exercício do poder de tributar¹⁰⁴⁹.

De qualquer modo, seguindo-se o raciocínio acima, pode-se afirmar que a soberania tributária – assim como a soberania genericamente considerada – ostenta duas facetas, quais sejam, a soberania pessoal e a soberania territorial. A primeira relaciona-se ao poder de legislar sobre as pessoas que mantêm um determinado vínculo – por exemplo, residência ou nacionalidade – com um Estado, independentemente de onde estejam. A segunda refere-se ao poder de legislar sobre pessoas, coisas ou fatos que se encontrem no território de um determinado Estado, o que redundará no poder de tributar fatos econômicos ocorridos no interior desse território¹⁰⁵⁰. Nesse sentido, há que se notar que, se, por um lado, é elemento básico de direito internacional público o reconhecimento da soberania de um Estado sobre seu território, a qual, todavia, “termina onde começa a soberania de outro Estado”; por outro lado, admite-se que atos estatais tenham efeito extraterritorial, desde que a situação regulada mantenha um elemento de conexão com o Estado emissor do ato¹⁰⁵¹.

Menos controversas são as autolimitações ao poder de tributar, de modo tal que não restam dúvidas que a jurisdição tributária é legitimamente limitada por meio de tratados internacionais. Está-se, nesse caso, diante de limitações decorrentes do concurso de vontade, de modo tal se pode falar, nesse caso, em autolimitações consensuais¹⁰⁵². Diante disso, pode-se afirmar que o presente capítulo tem por finalidade justamente verificar em que medida determinados tratados implicam limitações à concessão de benefícios fiscais por parte do Estado brasileiro, de modo tal que a observação de tais limitações é fundamental para a realização da segurança jurídica – tanto dos tratados, quanto da norma veiculadora de benefícios fiscais.

¹⁰⁴⁹ “Por outras palavras: qual a liberdade da própria lei interna para traçar os contornos do elemento de conexão que fundamenta o seu poder de tributar” (XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 11).

¹⁰⁵⁰ Cf. MÖSSNER, Jörg Manfred *et al.* *Steuerrecht international tätiger Unternehmen*: Handbuch der Besteuerung von Auslandsaktivitäten inländischer Unternehmen und von Inlandsaktivitäten ausländischer Unternehmen. 3ª ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2005, p. 65-66; SCHAUMBURG, Harald. *Internationales Steuerrecht*. 3ª ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2011, p. 489; XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 10.

¹⁰⁵¹ Cf. RITTER, Wolfgang. Das Prinzip Rücksicht: zu den internationalen Grenzen der Steuerhoheit. *Betriebs-Berater*, Frankfurt am Main, n. 18, p. 1109, 1984.

¹⁰⁵² Cf. TÔRRES, Heleno. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas*. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 70.

Antes, todavia, de se passar às considerações acerca das limitações decorrentes de tratados internacionais no tocante à concessão de benefícios fiscais e à sua relevância relativamente à realização da segurança jurídica, importa deixar fixado, como principal conclusão do presente tópico, que a limitação da jurisdição tributária, seja ela heterônoma – ressalvadas as controvérsias apontadas – ou autônoma, implica uma restrição à concessão de benefícios fiscais.

1.2. Tratados Internacionais e a Concessão de Benefícios Fiscais

Uma vez compreendido que o poder de tributar pode ser limitado pelo Direito Internacional, importa anotar que, ainda que tratados internacionais raramente atribuam competência tributária a entidades supranacionais, não são raras as limitações à jurisdição tributária – o que implica limitações à soberania tributária – decorrentes de tratados internacionais¹⁰⁵³.

A ausência do poder de tributar implica, por óbvio, a ausência do poder de concessão de benefícios fiscais, de modo que se pode afirmar que, na ausência de jurisdição tributária, não há que se falar em competência para a concessão de benefícios fiscais. Está-se, aqui, diante de uma simples inferência lógica. Afinal, se a concessão de um benefício fiscal implica a concessão de uma vantagem tributária, é impossível falar em vantagem na ausência de tributação. Assim, as considerações acerca das limitações à concessão de benefícios fiscais decorrentes da ausência de competência tributária representam interesse menor para o presente trabalho.

Mais interesse representam para o presente trabalho, portanto, as limitações específicas à concessão de benefícios fiscais decorrentes de tratados internacionais. Está-se referindo, aqui, a situações em que o Estado brasileiro dispõe de jurisdição tributária sobre determinado território ou determinadas pessoas, mas está limitado na concessão de benefícios fiscais. Interessante observar que, embora o Brasil detenha o poder de tributar

¹⁰⁵³ Cf. KUBE, Hanno E. Competence conflicts and solutions: national tax exemptions and transnational controls. *Columbia Journal of European Law*, New York, v. 9, p. 80, 2003.

nessas situações, este não pode ser qualificado como soberano, tendo em vista que está impossibilitado de editar normas tributárias sem quaisquer interferência advindas do Direito Internacional. Vale anotar que tais limitações decorrentes de tratados internacionais adquirem maior relevância quando se mostram mais amplas que aquelas constitucionalmente fixadas¹⁰⁵⁴. Não obstante, tais restrições devem estar em consonância com a Constituição brasileira, sob pena de inconstitucionalidade.

Tais restrições à concessão de benefícios fiscais podem ser diretas e explícitas ou indiretas e implícitas, de modo que podem ser encontradas nos mais diversos tratados internacionais. Atualmente, verifica-se um complexo sistema de tratados internacionais em matéria tributária, os quais têm, portanto, o condão de limitar a soberania tributária dos Estados signatários.

O estudo de tais restrições se faz necessário no âmbito do presente estudo, cujo objetivo último é apontar as exigências do ordenamento jurídico brasileiro a serem observadas para que benefícios fiscais possam ser qualificados como “seguros”, porquanto as limitações decorrentes de tratados internacionais à concessão de benefícios fiscais integram as mencionadas exigências. Portanto, reiterando-se que se compreende, neste trabalho, a segurança jurídica sob a perspectiva material, tem-se que a segurança jurídica exige a efetividade do ordenamento jurídico. Seguindo essa linha de raciocínio, benefícios fiscais que violem disposições contidas em tratados internacionais não podem ser reputados “seguros” – especialmente sob a ótica da certeza –, estando sujeitos à anulação – analisando sob a ótica do direito interno – e podendo ensejar sanções próprias do direito internacional. Por outro giro, a observância das disposições de tratados internacionais é requisito para a segurança jurídica destes e, conseqüentemente, à segurança jurídica do direito internacional. Todavia, tendo em vista que o escopo do presente trabalho resta limitado à “segurança jurídica dos benefícios fiscais”, o presente capítulo focalizará as restrições advindas de tratados internacionais às concessões de benefícios fiscais pelo Estado brasileiro.

Nessa esteira, importa observar que só há que se falar em limitações à concessão de benefícios fiscais em decorrência de tratados internacionais partindo-se da premissa de que

¹⁰⁵⁴ Cf. KUBE, Hanno E. Competence conflicts and solutions: national tax exemptions and transnational controls. *Columbia Journal of European Law*, New York, v. 9, p. 105, 2003.

as disposições nestes contidas vinculam o Estado brasileiro. Assim, apresentam-se, aqui, dois argumentos que corroboram a premissa fixada, quais sejam, (i) o *pacta sunt servanda* nas relações internacionais, tanto como princípio de direito internacional público, quanto como princípio constitucionalmente agasalhado¹⁰⁵⁵, bem como (ii) a prevalência de tratados internacionais sobre o direito interno infraconstitucional¹⁰⁵⁶, que pode ser depreendida diretamente da Constituição Federal de 1988, a qual prestigia o comprometimento do Estado brasileiro com a ordem internacional, fixando rigorosos critérios que justificam a prevalência em tela¹⁰⁵⁷.

¹⁰⁵⁵ Cf. GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 110; SOUZA, Hamilton Dias de. *Tratados internacionais: OMC e Mercosul*. In *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 27, p. 35, Dezembro, 1997.

¹⁰⁵⁶ Cabe, aqui, o esclarecimento de Heleno Tôrres: “Toda essa descrição sobre a possibilidade de resolução de conflitos em matéria de tratados visa a demonstrar que a Constituição Federal deixou muito bem definida a posição dos tratados em face das leis, do que se conclui que:

I – o tratado mantém-se como ‘Direito Internacional’ na ordem interna, comprovando o dualismo, afinal, dispor sobre ‘declarar a inconstitucionalidade de *tratado* ou lei federal’ seria despidendo, se o ‘tratado’ fosse ‘lei’ para o direito interno, cabendo falar apenas em declaração de inconstitucionalidade de ‘leis’;

II – as distribuições de competências aos juízes federais e tribunais, com exclusividade para as matérias veiculadas por tratados internacionais, na mesma linha, também seriam inúteis, bastando expressa referência à ‘lei federal’;

III – os tratados firmados pela República são mantidos no direito interno subordinados à Constituição e com prevalência de aplicabilidade sobre qualquer lei, complementar ou ordinária; federal, estadual, distrital ou municipal; anterior ou posterior ao seu ingresso na ordem jurídica (TÔRRES, Heleno. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas*. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 576-577).

Não se pode deixar de anotar, ainda, que, no direito tributário, a prevalência dos tratados sobre o direito interno infraconstitucional foi expressamente reconhecida pelo Código Tributário Nacional: “Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha” (BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 31 dez. 2012).

A esse respeito são as considerações de Heleno Tôrres: “Assim, são demarcadas as duas funções do art. 98 do CTN: *recepção* sistêmica das normas convencionais e, quanto a *execução* destas, um comando comportamental – modalizado deonticamente como ‘proibido’ – destinado ao legislador ordinário, de veto a qualquer pretensão de alteração *in fieri*, por via unilateral, do que fora pactuado, nos termos do princípio *pacta sunt servanda intra pars* – o que confirma o princípio da *prevalência de aplicabilidade* das normas internacionais sobre o direito interno, como decorrência da aplicação do art. 4º da CF. Mas se ele (art. 98) não existisse, pelas características do sistema brasileiro, supradescritas, em nada se alteraria o mecanismo de *recepção*” (TÔRRES, Heleno. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas*. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 579).

A relação entre o direito interno e o direito internacional corresponde a tema já exaustivamente estudado pela doutrina e analisado pelos tribunais brasileiros, de modo que não se faz necessário, aqui, um estudo aprofundado a esse respeito. Assim, sobre esse tema cf. GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna*. São Paulo: Dialética, 1999; TÔRRES, Heleno. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas*. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 569 e ss; TÔRRES, Heleno. Princípio da não-discriminação tributária na Constituição e no GATT e a prevalência dos tratados internacionais em matéria tributária: In: DERZI, Misabel Abreu Machado (coord.). *Construindo o direito tributário na Constituição: uma análise da obra do Ministro Carlos Mário Velloso*. Belo Horizonte: Del Rey, 2004, p. 423-442; XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 76 e ss.

¹⁰⁵⁷ Cf. TÔRRES, Heleno. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas*. 2ª ed.. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 573.

Dada, todavia, a impossibilidade e a desnecessidade de se, analisar, no âmbito deste trabalho, os inúmeros tratados em matéria tributária dos quais o Brasil é signatário, a fim de se verificar as restrições à concessão de benefícios fiscais deles decorrentes, opta-se, aqui, por uma abordagem exemplificativa. Assim, neste capítulo, desenvolver-se-á o estudo de limitações à concessão de benefícios fiscais oriundas de duas fontes diversas, quais sejam, o Anexo 1A do Acordo Constitutivo da OMC – o qual disciplina o comércio de bens – e as convenções internacionais sobre a bitributação¹⁰⁵⁸. A escolha do estudo de limitações relativas à disciplina multilateral do comércio de bens justifica-se em virtude de sua amplitude e detalhamento, de modo que dela decorrem relevantes limitações à concessão de benefícios fiscais pelo Estado brasileiro. A análise de limitações decorrentes de convenções sobre a bitributação, por sua vez, justifica-se em decorrência do fato de as limitações à concessões de benefícios fiscais serem, em grande medida, implícitas – o que justifica a necessidade de uma cuidadosa investigação – e devido à ampla rede de Convenções firmada pelo Brasil – o que atesta a importância das limitações delas decorrentes.

2. Benefícios Fiscais e a Disciplina Multilateral do Comércio de Bens

A intersecção entre a disciplina do SMC e a matéria tributária vem sendo cada vez mais explorada, de modo que a relevância das normas do SMC para o sistema tributário dos diversos países membros da Organização Mundial de Comércio (OMC) – tanto para o campo da tributação direta¹⁰⁵⁹, quanto indireta¹⁰⁶⁰ – tem se tornado paulatinamente mais evidente. Assim, a subestimação outrora verificada acerca da importância dos tratados multilaterais de comércio para a tributação¹⁰⁶¹ resta superada, o que é atestado pelo crescente número de contribuições doutrinárias a esse respeito¹⁰⁶², bem como pelo aumento

¹⁰⁵⁸ O estudo das limitações advindas de Convenções sobre a bitributação internacional será conduzida de forma genérica, de modo que não se analisará restrições advindas de Convenções específicas.

¹⁰⁵⁹ Cf. LUJA, Raymond H. C. WTO Agreements versus the EC fiscal aid regime: impact on direct taxation. *Intertax*, München, v. 27, n. 6-7, p. 207-225, 1999.

¹⁰⁶⁰ Cf. UCKMAR, Antonio. Aspetti fiscali nelle regole della Organizzazione Mondiale del Commercio (OMC/WTO). In: UCKMAR, Victor. *Corso di diritto tributario internazionale*. Padova: Cedam, 2002, p. 1117.

¹⁰⁶¹ Cf. QURESHI, Asif. Trade-related aspects of international taxation: a new WTO Code of conduct? *Journal of World Trade*, Geneva, 1996, v. 30, n. 2, p. 161, abr. 1996.

¹⁰⁶² Cf. BRITO FILHO, Washington Juarez de. *O princípio da não-discriminação tributária no comércio internacional de bens*. 2011. 621 f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de

do número de disputas envolvendo a compatibilização de normas tributárias internas com o arcabouço normativo da OMC¹⁰⁶³. Não obstante, não se pode deixar de esclarecer que as normas que integram o sistema de comércio encabeçado pela OMC limitam-se a aspectos da tributação internacional que guardam relação com tópicos comerciais¹⁰⁶⁴. Assim, pode-se, de plano, afirmar que a interseção entre as normas de comércio internacional e a tributação consubstancia-se em três proibições consagradas pelo SMC, quais sejam, as proibições relativas à tributação discriminatória, à tributação protecionista¹⁰⁶⁵ e aos subsídios tributários¹⁰⁶⁶.

Diante disso e tendo em vista que se está, aqui, focalizando a disciplina multilateral do comércio de bens – decorrente do General Agreement on Tariffs and Trade de 1994 (GATT/1994) e dos demais Acordos que compõem o Anexo 1A ao Acordo Constitutivo da OMC¹⁰⁶⁷ –, importa tecer considerações acerca do princípio da não discriminação, bem como acerca da disciplina dos subsídios, a fim de se apurar em que medida tais normas redundam em limitação à concessão de benefícios fiscais por parte do Estado brasileiro. Afinal, a tributação discriminatória remete ao estudo acerca do princípio da não

São Paulo, São Paulo, 2011; LUJA, Raymond H. C. *Assessment and recovery of tax incentives in the EC and the WTO: a view on trade subsidies, state aids and direct taxation*. Antwerp: Intersentia, 2003; STRICKER, Tobias K. *Die Vereinbarkeit von Regelungen des Internationalen Steuerrechts mit dem Subventionsrecht der Welthandelsorganisation*. Frankfurt am Main: Peter Lang, 2007; WAGNER, Johann. *Direkt Steuern und Welthandelsrecht: das Verbot ertragsteuerlicher Exportsubventionen im Recht der WTO*. Baden-Baden: Nomos, 2006.

¹⁰⁶³ Cf. LUJA, Raymond H. C. *Assessment and recovery of tax incentives in the EC and the WTO: a view on trade subsidies, state aids and direct taxation*. Antwerp: Intersentia, 2003, p. 126.

¹⁰⁶⁴ QURESHI, Asif. Trade-related aspects of international taxation: a new WTO Code of conduct? *Journal of World Trade*, Geneva, 1996, v. 30, n. 2, p. 162, abr. 1996.

¹⁰⁶⁵ “Thus, taxes always have at least two consequences: they provide revenue to the government and they influence the decisions made by individuals and companies. Often, the second consequence is unintended. In more and more cases, however, the desire of influence the behavior of taxpayers is actually the motive for the taxes imposed by the government. To be sure, tax legislation seeking to influence private behavior often does not conflict with the goals of international trade law. Such legislation, however, may also seek to protect a country’s economy against competition from abroad” (SCHÖN, Wolfgang. World Trade Organization law and tax law. *Bulletin for International Fiscal Documentation*. Amsterdam, v. 58, n. 7, p. 285-286, 2004). Cf. WALDE, Thomas; KOLO, Abba. Investor-State disputes: the interface between treaty-based international investment protection and fiscal sovereignty. *Intertax*, München, v. 35, n. 8/9, p. 431, 2007; MARTÍNEZ GINER, Luis Alfonso. Competencia fiscal internacional organización mundial del comercio: las medidas fiscales específicas en el acuerdo de subvenciones y medidas compensatorias. *Revista Española de Derecho Financiero*, n. 147, p. 739, jul./ago. 2010).

¹⁰⁶⁶ Cf. QURESHI, Asif. Trade-related aspects of international taxation: a new WTO Code of conduct? *Journal of World Trade*, Geneva, 1996, v. 30, n. 2, p. 162, abr. 1996; UCKMAR, Antonio. Aspetti fiscali nelle regole della Organizzazione Mondiale del Commercio (OMC/WTO). In: UCKMAR, Victor. *Corso di diritto tributario internazionale*. Padova: Cedam, 2002, p. 1118.

¹⁰⁶⁷ ACORDO Constitutivo da Organização Mundial de Comércio = Agreement Establishing the World Trade Organization. 12 abril 1994. Disponível em: <<http://www.desenvolvimento.gov.br/sitio/interna/interna.php?area=5&menu=367&refr=366>>. Acesso em: 13 jan. 2013.

discriminação; ao passo que a análise de subsídios tributários pressupõe uma incursão na disciplina dos subsídios, sem que se deixe de evidenciar, entretanto, a íntima relação entre o controle de subsídios e o princípio da não discriminação. A tributação protecionista, sob a ótica negativa, relaciona-se, sobretudo, ao princípio da não discriminação e, principalmente, à imposição de barreiras à importação¹⁰⁶⁸ – esta, todavia, não se relaciona diretamente com o objeto do presente trabalho –, ao passo que, sob a ótica positiva, guarda estreita relação com a disciplina dos subsídios¹⁰⁶⁹.

2.1. O Princípio da Não-Discriminação Tributária

É pacífica, no tocante à liberalização comercial, a relevância atribuída à proibição de discriminação em função da nacionalidade do produto, de modo que o princípio da não discriminação tem o condão de nortear parte relevante da disciplina do comércio internacional¹⁰⁷⁰.

Fundamental esclarecer que, no âmbito do General Agreement on Tariffs and Trade de 1947 (GATT/1947)¹⁰⁷¹, duas são as cláusulas que concedem efetividade ao princípio da

¹⁰⁶⁸ Cf. BRITO FILHO, Washington Juarez de. *O princípio da não-discriminação tributária no comércio internacional de bens*. 2011. 621 f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2011, p. 87.

¹⁰⁶⁹ “A modalidade positiva, ativa, de protecionismo é a concessão de subsídios, conhecidos como tais, de acordo com o art. XVI do GATT/47, toda forma de manutenção de preço pelo Governo com o objetivo de estimular exportações ou reduzir importações. Podem ser condições de crédito mais favoráveis, cobertura de seguro de certos riscos pagas pelo governo, atividades promocionais organizadas por agências públicas, entre outras formas.

Entre todas essas possibilidades, o Acordo Geral só disciplina quatro métodos de restrições às importações: os encargos aduaneiros, as quotas, os subsídios e os monopólios estatais” (BRITO FILHO, Washington Juarez de. *O princípio da não-discriminação tributária no comércio internacional de bens*. 2011. 621 f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2011, p. 89).

¹⁰⁷⁰ Cf. BRITO FILHO, Washington Juarez de. *O princípio da não-discriminação tributária no comércio internacional de bens*. 2011. 621 f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2011, p. 101. A fim de se destacar a relevância do princípio da não discriminação, vale fazer referência às seguintes considerações: “É de tal relevância a vedação ao tratamento discriminatório nas relações comerciais internacionais que é declarada como sendo o objetivo expresso da celebração dos acordos multilaterais iniciados com o GATT e sucedidos pelo atual Acordo Constitutivo da OMC, ao lado do instrumento concreto para a sua obtenção, construído na base da reciprocidade e das vantagens mútuas, que é a redução substancial das tarifas aduaneiras e dos demais obstáculos ao comércio, como relacionado nos preâmbulos dos textos de 1947 e 1994” (BRITO FILHO, Washington Juarez de. *O princípio da não-discriminação tributária no comércio internacional de bens*. 2011. 621 f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2011, p. 16).

¹⁰⁷¹ Vale lembrar que o GATT/1947 integra o GATT/1994, conforme expressamente determinado neste (ACORDO Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio 1994 (GATT 1994) = The General Agreement on

não discriminação, quais sejam, a cláusula de nação mais favorecida – Artigo I, GATT/1947 – e a cláusula do tratamento nacional – Artigo III, GATT/1947¹⁰⁷². Nesse sentido, como esclarece Washington Juarez de Brito Filho¹⁰⁷³, embora ambas as cláusulas proíbam que a nacionalidade do produto seja utilizada como critério de discriminação (*discrimen*), a primeira determina a aplicação do princípio no plano internacional, ao passo que a segunda o faz no plano interno. Fundamental apontar a íntima relação entre o princípio da não discriminação e as três proibições acima apontadas que marcam a intersecção entre a disciplina do SMC e o direito tributário¹⁰⁷⁴.

A cláusula da nação mais favorecida visa, portanto, a impedir que produtos oriundos de diferentes Estados contratantes recebam tratamento diverso. Essa norma deve ser aplicada de forma ampla, alcançando tanto às importações quanto às exportações, além de ser incondicional, multilateral, automática e ilimitada^{1075 e 1076}, aplicando-se, portanto, a quaisquer disciplinas – não se limitando, assim, a encargos aduaneiros – e, ao limitar a imposição tributária, tanto a tributos diretos, quanto indiretos¹⁰⁷⁷.

Tariffs and Trade 1994 (GATT 1947). Disponível em: <<http://www.desenvolvimento.gov.br/sitio/interna/interna.php?area=5&menu=367&refr=366>>. Acesso em: 13 jan. 2013).

¹⁰⁷² Cf. BRITO FILHO, Washington Juarez de. *O princípio da não-discriminação tributária no comércio internacional de bens*. 2011. 621 f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2011, p. 101; MONROY, Antonio Grimaldo Monroy. The relevance of WTO law for international trade law. In: HERDIN, Winter; HOFBAUER, Ines. *The relevance of WTO law for tax matters*. Wien: Linde, 2006, p. 27.

¹⁰⁷³ *O princípio da não-discriminação tributária no comércio internacional de bens*. 2011. 621 f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2011, p. 101.

¹⁰⁷⁴ “Deve-se ressaltar que é aqui entendido o Princípio da Não-Discriminação, no campo eminentemente tributário, como um plexo conceitual de limitações às pretensões impositivas soberanas à tributação discriminatória, à tributação protetiva e aos subsídios fiscais, na tricotomia apontada por Antonio Uckmar (2002, p. 1118)” (BRITO FILHO, Washington Juarez de. *O princípio da não-discriminação tributária no comércio internacional de bens*. 2011. 621 f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2011, p. 18).

¹⁰⁷⁵ BRITO FILHO, Washington Juarez de. *O princípio da não-discriminação tributária no comércio internacional de bens*. 2011. 621 f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2011, p. 104.

¹⁰⁷⁶ “Não limitada à mera imputação de comandos prescritivo-obrigacionais, a CNMF [Cláusula da Nação Mais Favorecida] tem por escopo desempenhar um papel dinâmico nas etapas sucessivas e integradas do SMC: (i) assegurar transparência e dispersão de informações às relações econômicas internacionais; (ii) promover a cooperação internacional, a fim de eliminar ou reduzir, reciprocamente, os entraves às trocas comerciais; (iii) estender automática, multilateral e incondicionalmente obrigações, vantagens e benefícios outorgados pelos Membros; e (iv) estabilizar as expectativas pela incorporação das concessões negociadas ao SMC, na forma de listas de compromissos vinculantes” (SAKR, Rafael Lima. *A cláusula da nação mais favorecida na ordem econômica internacional: uma investigação sobre o discurso jurídico do artigo I:1 do GATT*. 2010. 381 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010, p. 19).

¹⁰⁷⁷ Cf. SCHÖN, Wolfgang. World Trade Organization law and tax law. *Bulletin for International Fiscal Documentation*. Amsterdam, v. 58, n. 7, p. 287, 2004.

Em termos gerais, conforme enunciado no Artigo III, parágrafo 1, do GATT/1947, a cláusula do tratamento nacional determina que a legislação fiscal ou outras barreiras não devem ser aplicadas de modo a proteger a indústria nacional. O parágrafo 2 do mencionado artigo especifica o tratamento nacional para a imposição tributária, vedando que produtos importados estejam sujeitos a tributação mais elevada que aquelas direcionadas aos similares nacionais^{1078 e 1079}. Note-se, portanto, que o que se veda, aqui, é a discriminação entre produtos nacionais e estrangeiros por meio de medidas tributárias¹⁰⁸⁰. Vale notar, que, conforme dicção do parágrafo 2 do artigo III do GATT/1947, que o tratamento nacional abrange a imposição tributária tanto de forma direta quanto indireta e aplica-se a quaisquer tributos internos¹⁰⁸¹. Assim, se, por um lado, não se pode depreender, da norma estipuladora do tratamento nacional, nenhuma proibição absoluta à concessão de benefícios fiscais; por outro lado, resta vedada, pelos Estados-membros da OMC, a concessão de benefícios fiscais que guarde, em seu bojo, a discriminação entre produtos nacionais e estrangeiros. Trata-se, portanto, de uma vedação a um *discrimen*¹⁰⁸².

¹⁰⁷⁸ Cf. SCHÖN, Wolfgang. World Trade Organization law and tax law. *Bulletin for International Fiscal Documentation*. Amsterdam, v. 58, n. 7, p. 287-288, 2004.

¹⁰⁷⁹ Não se pode deixar, neste ponto, de fazer alusão às duas possíveis formas de discriminação tributária, vedada pela cláusula do tratamento nacional: “O elemento de diferenciação entre as duas frases do parágrafo segundo é o seu objeto de aplicação, para o OSC [Órgão de Solução de Controvérsias] da OMC, o que desencadeia toda uma disciplina diferenciada, como veremos a seguir: se a norma jurídica nacional cuja adequação à cláusula do tratamento nacional está sendo submetida à análise encerra dentro de si uma expressa diferenciação de tratamento quanto à origem do produto, situação em que teremos o que a doutrina denomina ‘discriminação de jure’ (TREBILCOCK; HOWSE, 2005, p. 72) ou explícita (FAUCHALD, 2003, p. 444) ou tributação discriminatória (UCKMAR, 2002, p. 1118); ou se, do exame formal da norma não é possível, a priori, identificar qualquer traço discriminatório – normas neutras em relação à origem do produto –, o que se alcança apenas com o exame (mediante critérios diferenciados) da efetividade da medida. Nesse caso, teremos uma ‘discriminação de facto’ (TREBILCOCK; HOWSE, 2005, p. 72) ou implícita (FAUCHALD, 2003, p. 444) ou tributação protetiva (UCKMAR, 2002, p. 1118)” (BRITO FILHO, Washington Juarez de. *O princípio da não-discriminação tributária no comércio internacional de bens*. 2011. 621 f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2011, p. 124-125).

¹⁰⁸⁰ Acerca da determinação de tratamento nacional veiculada pelo GATT, são as considerações de Heleno Tôrres: “O Acordo GATT preceitua, assim, dentre outras regras de afetação tributária, a obediência ao princípio da não-discriminação. Dito de outra forma: o Acordo GATT não concede diretamente nenhuma isenção a tributo interno. Não tem por objeto a criação, a modificação ou a extinção de tributos dos países-membros. Também, o presente acordo não cria ou extingue isenções tributárias ou regimes favorecidos nos países integrantes do acordo. Não prevê, assim, qualquer obrigação internacional para que os Estados venham a criar ou extinguir determinados impostos ou obrigar a concessão de determinadas isenções. Limita-se a exigir que as medidas tributárias não sejam discriminatórias, no tratamento entre produtos nacionais e estrangeiros” (TÔRRES, Heleno. *Princípio da não-discriminação tributária na Constituição e no GATT e a prevalência dos tratados internacionais em matéria tributária*. In: DERZI, Misabel Abreu Machado (coord.). *Construindo o direito tributário na Constituição*: uma análise da obra do Ministro Carlos Mário Velloso. Belo Horizonte: Del Rey, 2004, p. 423-428).

¹⁰⁸¹ Cf. SCHAUMBURG, Harald. *Internationales Steuerrecht*. 3ª ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2011, P. 92.

¹⁰⁸² “Cumprir advertir que esse foi o modo encontrado para que o Acordo respeitasse a liberdade legislativa dos países-membros, consubstanciada na distribuição constitucional de competências e poderes para criar leis em matéria tributária, sendo aplicado apenas quando, internamente, o produto nacional receba tratamento mais favorecido do que aquele proveniente de outros países signatários. É dizer, qualquer isenção, redução de

Ante o exposto e lembrando-se que benefícios fiscais ostentam, por definição, caráter excepcional, trazendo em seu bojo critério em face do qual deve ser feito o juízo de igualdade que não seja a capacidade contributiva, poder-se-ia concluir que a principal limitação decorrente do princípio da não discriminação à concessão de benefícios fiscais reside da proibição de utilizar a nacionalidade do produto como *discrimen*. Note-se, portanto, que tal princípio não tem o condão de vedar a concessão de benefícios fiscais de modo absoluto e, nem mesmo, por outro giro, de determinar a concessão de benefícios fiscais. Trata-se, portanto, de uma restrição relativa à concessão de benefícios fiscais, a qual incide sobre um critério de discriminação específico, qual seja, a nacionalidade do bem considerado.

Tais conclusões, entretanto, mostram-se extremamente simplórias e insuficientes para a determinação das limitações à concessão de benefícios fiscais advindas do GATT/1994. Não obstante, não parece pertinente levar a cabo, aqui, um amplo estudo acerca do princípio da não discriminação tributária no âmbito do GATT, o qual necessariamente exigiria considerações que não guardam quaisquer relações com o objeto de estudo deste trabalho, quais sejam, os benefícios fiscais. Dessa forma, uma vez fixado de que maneira o princípio da não discriminação implica restrições à concessão de benefícios fiscais, passa-se à análise de seu complemento teórico no presente contexto, qual seja, a disciplina dos subsídios¹⁰⁸³, da qual decorrem as principais limitações às concessões de benefícios fiscais por parte do Estado brasileiro.

2.2. A Disciplina dos Subsídios

A constituição da OMC ocorreu sob a égide da noção de *single undertaking*, a qual se opunha ao que ficara conhecido como GATT *à la carte* e que fora resultado da Rodada

base de cálculo, incentivo, concessão de crédito presumido, ou similar, atribuído ao produto nacional, deverá ser estendido aos que forem provenientes dos demais países signatários, nas mesmas proporções e com idênticas vantagens”. (TÓRRES, Heleno. Princípio da não-discriminação tributária na Constituição e no GATT e a prevalência dos tratados internacionais em matéria tributária: In: DERZI, Misabel Abreu Machado (coord.). *Construindo o direito tributário na Constituição: uma análise da obra do Ministro Carlos Mário Velloso*. Belo Horizonte: Del Rey, 2004, p. 429).

¹⁰⁸³ SCHÖN, Wolfgang. World Trade Organization law and tax law. *Bulletin for International Fiscal Documentation*. Amsterdam, v. 58, n. 7, p. 292, 2004.

Tóquio de negociações. Segundo a ideia de *single undertaking*, a OMC seria formada a partir de uma única Carta composta por diversos textos resultantes da Rodada Uruguai, de modo que, para que um determinado Estado seja membro da OMC, é mandatória sua adesão a todos os acordos que compõem o Acordo Constitutivo da OMC, denominados “Acordos Multilaterais de Comércio”¹⁰⁸⁴. Deve-se ressaltar apenas os chamados “Acordos Plurilaterais de Comércio”, veiculados pelos anexos 4A, 4B, 4C e 4D ao Acordo Constitutivo da OMC, os quais são de adesão facultativa. Tais acordos, todavia, apresentam interesse secundário no âmbito do presente trabalho. Dentre os acordos Acordos Multilaterais – de adesão obrigatória aos membros da OMC, portanto – estão os dois principais acordos voltados à disciplina dos subsídios no âmbito do SMC, quais sejam, o Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias (ASMC) e Acordo sobre Agricultura (AsA)¹⁰⁸⁵, os quais integram o Anexo 1A ao Acordo Constitutivo da OMC¹⁰⁸⁶.

Diante disso, importa, de plano, esclarecer a abrangência desses acordos. O ASMC é aplicável a produtos industrializados e aos produtos primários não alcançados pelo AsA; ao passo que o AsA aplica-se tão somente aos produtos expressamente indicados em seu Anexo I. Há que se notar que, embora os produtos arrolados nesse Anexo sejam genericamente denominados “produtos agrícolas” – conforme se depreende do artigo 2 do AsA¹⁰⁸⁷ –, tanto produtos primários como produtos agrícolas processados são alcançados

¹⁰⁸⁴ Cf. DAVIS, Christina L. International institutions and issue linkage: building support for agricultural trade liberalization. *The American Political Science Review*, v. 98, n. 1, p. 159, fev. 2004.

¹⁰⁸⁵ Em apertada síntese sobre a disciplina dos subsídios, tem-se que o primeiro documento multilateral a dispor a esse respeito foi a Carta de Havana, elaborada durante a Conferência das Nações Unidas para o Comércio e o Emprego em 1947/1948. Tais disposições eram, contudo, superficiais, porquanto se aguardava a criação da Organização Internacional do Comércio (OIC) – a qual nunca veio a ocorrer – para uma regulação mais profunda da matéria. Mesmo com as modificações implementadas no GATT/1947 em 1955, a disciplina dos subsídios continuou marcada pela vagueza. Como produto da Rodada Tóquio de negociações multilaterais, surge, em 1979, o primeiro Código sobre subsídios, o qual veiculada uma lista exemplificativa de práticas que seriam consideradas subsídios. Todavia, a rodada de negociações mais importante relativamente à disciplina de subsídios foi a Rodada Uruguai, lembrando-se que desta resultou a criação da OMC. Para maiores considerações sobre a evolução histórica da disciplina multilateral dos subsídios cf. ASSIS, Karoline Marchiori de. A disciplina dos subsídios no Acordo sobre Agricultura: das limitações à concessão de benefícios fiscais. In: TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário internacional aplicado*. V. VI. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 281 e ss; BLIACHERIENE, Ana Carla. *Defesa comercial: dumping, antidumping, subsídio, medidas compensatórias, medidas de salvaguarda*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 117 e ss.

¹⁰⁸⁶ ACORDO Constitutivo da Organização Mundial de Comércio = Agreement Establishing the World Trade Organization. 12 abril 1994. Disponível em: <<http://www.desenvolvimento.gov.br/sitio/interna/interna.php?area=5&menu=367&refr=366>>. Acesso em: 13 jan. 2013.

¹⁰⁸⁷ “Este Acordo se aplica aos produtos listados no Anexo 1 do presente Acordo, doravante denominados produtos agrícolas” (Cf. ACORDO sobre Agricultura = AGREEMENT on Agriculture. 12 abril 1994. Disponível em:

pelo AsA¹⁰⁸⁸. Desses acordos decorrem as mais relevantes limitações advindas do SMC à concessão de benefícios fiscais por parte dos membros da OMC.

Afirmar, entretanto, que do SMC decorrem relevantes limitações à concessão de benefícios fiscais não significa dizer que a concessão de benefícios fiscais resta vedada por parte dos Estados-membros da OMC¹⁰⁸⁹. Há que se notar, entretanto, que a extensa – mas, por vezes, insuficiente e lacunosa – disciplina de subsídios no âmbito do SMC, de um lado, e complexidade dos sistemas tributários nacionais, de outro, torna extremamente árdua a tarefa de indentificação da linha divisória entre benefícios fiscais admissíveis e aqueles proibidos ou passíveis de proibição pelo SMC. Destaque-se, nessa esteira, que os acordos que integram a disciplina multilateral do comércio de bens constituem um “verdadeiro mosaico de regras e exceções”¹⁰⁹⁰. Isso todavia, não mitiga a relevância dessas limitações relativamente à segurança jurídica dos benefícios fiscais; ao contrário, a intensifica.

2.2.1. Subsídios no ASMC

2.2.1.1. Definição e Classificações

Embora o artigo 1 do ASMC veicule a definição de subsídios, importa esclarecer, de plano, que controvérsias relativas à própria definição – e, conseqüentemente, à

<<http://www.desenvolvimento.gov.br/sitio/interna/interna.php?area=5&menu=367&refr=366>>. Acesso em: 13 jan. 2013).

¹⁰⁸⁸ Cf. BLIACHERIENE, Ana Carla. *Defesa comercial: dumping, antidumping, subsídio, medidas compensatórias, medidas de salvaguarda*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 172-173; ROSENTHAL, Paul C.; DUFFY, Lynn E. Reforming global trade in agriculture. In: STEWART, Terence P. (editor). *The World Trade Organization: the multilateral trade framework for the 21st century and U.S. implementing legislation*. Washington, DC: American Bar Association, Section of International Law and Practice, 1996, p. 151.

¹⁰⁸⁹ Como leciona Heleno Taveira Tôrres, que “é de todo inconseqüente o afirmar de posições, que nem o GATT nem a OMC contemplam, como aquela, tão em voga entre os néscios sobre questões de comércio internacional, segundo a qual os Estados nacionais estariam proibidos de concederem incentivos fiscais, em cumprimento dos desígnios econômicos de desenvolvimento industrial e de exportações” (TÔRRES, Heleno Taveira. Crédito-prêmio de IPI. In: CARVALHO, Paulo de Barros; FERRAZ JR., Tercio Sampaio; BORGES, José Souto Maior (Org.). *Crédito-prêmio de IPI: estudos e pareceres*. São Paulo: Manole: 2005, p. 198-199). Cf. BLIACHERIENE, Ana Carla. *Defesa comercial: dumping, antidumping, subsídio, medidas compensatórias, medidas de salvaguarda*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 125.

¹⁰⁹⁰ GALVÃO, Olímpio J. de Arroxelas. Incentivos fiscais regionais no Brasil: uma avaliação da sua compatibilidade à luz da OMC. *Revista Econômica do Nordeste*, Fortaleza, v. 30, n. 4, p. 1038-1051, outubro/dezembro 1999, p. 1045.

caracterização de subsídios – torna complexa a determinação das limitações à concessão de benefícios fiscais decorrentes das normas sobre subsídios do SMC¹⁰⁹¹. Em diversas circunstâncias, os limites entre medidas que sequer se caracterizam como subsídios e subsídios proibidos no âmbito do Sistema em questão podem ser tênues. Como salienta Hanno E. Kube, “this is because a legislator may subsidize, but he may also design a just tax system by exempting certain cases from taxation”¹⁰⁹².

A definição de subsídios – também aplicável ao AsA, consoante restará demonstrado – está veiculada pelo artigo 1 do ASMS, o qual permite concluir que constituem subsídios contribuições financeiras do governo, concedidos por ação ou omissão, de modo a conferir uma vantagem ao seu beneficiário¹⁰⁹³. Importa, de antemão, esclarecer que a “especificidade” – definida no artigo 2 do ASMC – não integra a definição de subsídios, embora seja necessária para a definição do se que pode chamar de “subsídio relevante” e, portanto, para o questionamento do subsídio no âmbito do SMC¹⁰⁹⁴.

¹⁰⁹¹ Cf. KUBE, Hanno E. Competence conflicts and solutions: national tax exemptions and transnational controls. *Columbia Journal of European Law*, New York, v. 9, p. 80, 2003.

¹⁰⁹² KUBE, Hanno E. Competence conflicts and solutions: national tax exemptions and transnational controls. *Columbia Journal of European Law*, New York, v. 9, p. 80, 2003. Cf. SCHÖN, Wolfgang. World Trade Organization law and tax law. *Bulletin for International Fiscal Documentation*. Amsterdam, v. 58, n. 7, p. 292-293, 2004.

¹⁰⁹³ “1. Para os fins deste Acordo, considerar-se-á a ocorrência de subsídio quando:

(a) (1) haja contribuição financeira por um governo ou órgão público no interior do território de um Membro (denominado a partir daqui “governo”), i.e.:

(i) quando a prática do governo implique transferência direta de fundos (por exemplo, doações, empréstimos e aportes de capital), potenciais transferências diretas de fundos ou obrigações (por exemplo garantias de empréstimos);

(ii) quando receitas públicas devidas são perdoadas ou deixam de ser recolhidas (por exemplo, incentivos fiscais tais como bonificações fiscais);

(iii) quando o governo forneça bens ou serviços além daqueles destinados a infra-estrutura geral ou quando adquira bens;

(iv) quando o Governo faça pagamentos a um sistema de fundos ou confie ou instrua órgão privado a realizar uma ou mais das funções descritas nos incisos (i) a (iii) acima, as quais seriam normalmente incumbência do Governo e cuja prática não difira de nenhum modo significativo da prática habitualmente seguida pelos governos; ou

(a) (2) haja qualquer forma de receita ou sustentação de preços no sentido do Artigo XVI do GATT 1994; e (b) com isso se confira uma vantagem” (ACORDO sobre Subsídios e Medidas Compensatórias =

AGREEMENT on Subsidies and Countervailing Measures. 12 abril 1994. Disponível em: <<http://www.desenvolvimento.gov.br/sitio/interna/interna.php?area=5&menu=367&refr=366>>. Acesso em: 13 jan. 2013).

¹⁰⁹⁴ Cf. BLIACHERIENE, Ana Carla. *Defesa comercial: dumping, antidumping, subsídio, medidas compensatórias, medidas de salvaguarda*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 124-125.

Para os fins do presente trabalho, importa destacar dois elementos da definição apresentada¹⁰⁹⁵, quais sejam, (i) contribuição financeira governamental e (ii) concessão de vantagem¹⁰⁹⁶.

Relativamente ao primeiro, há que notar que as possíveis formas de expressão da contribuição financeira governamental estão relacionadas na alínea “a” do parágrafo 1 do artigo 1 do ASMC, segundo a qual haverá subsídio caso (i) “haja contribuição financeira por um governo ou órgão público no interior do território de um Membro”, ou (ii) “haja qualquer forma de receita ou sustentação de preços no sentido do Artigo XVI do GATT 1994”¹⁰⁹⁷, lembrando-se que essa segunda forma de expressão também pode ser entendida como uma contribuição financeira. O auxílio pode ser concedido por ação ou omissão¹⁰⁹⁸. Ademais, deve-se destacar que a caracterização do subsídio exige que a origem da contribuição seja governamental¹⁰⁹⁹, sendo irrelevante, para sua concessão, a interposição de pessoa, pública ou privada¹¹⁰⁰, bem como o fato de o subsídio ter sido concedido nacional ou subnacionalmente¹¹⁰¹. Não se pode deixar de salientar, ainda, que a mera

¹⁰⁹⁵ Cf. WAGNER, Johann. *Direkt Steuern und Welthandelsrecht: das Verbot ertragsteuerlicher Exportsubventionen im Recht der WTO*. Baden-Baden: Nomos, 2006, p. 107.

¹⁰⁹⁶ Embora os elementos destacados sejam aqueles tradicionalmente e majoritariamente apontados pela doutrina, vale fazer referência à apresentação de Ana Carla Bliacheriene dos elementos do subsídio de forma mais detalhada: “Os elementos essenciais dessa definição legal são: a) existência de uma contribuição financeira ou sustentação de renda ou de preços; b) origem governamental ou pública da contribuição; c) ser conferida no território de um membro; e d) com benefício e vantagem efetivamente outorgados” (BLIACHERIENE, Ana Carla. *Defesa comercial: dumping, antidumping, subsídio, medidas compensatórias, medidas de salvaguarda*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 124).

¹⁰⁹⁷ ACORDO sobre Subsídios e Medidas Compensatórias = AGREEMENT on Subsidies and Countervailing Measures. 12 abril 1994. Disponível em: <<http://www.desenvolvimento.gov.br/sitio/interna/interna.php?area=5&menu=367&refr=366>>. Acesso em: 13 jan. 2013.

¹⁰⁹⁸ Cf. BLIACHERIENE, Ana Carla. *Defesa comercial: dumping, antidumping, subsídio, medidas compensatórias, medidas de salvaguarda*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 136; GONZÁLEZ, Flavio Floreal. *Dumping y subsidios en el comercio internacional*. Buenos Aires: Ad-hoc, 2001, p. 79.

¹⁰⁹⁹ “Pueden existir posiciones disímiles, en los casos de Estados federales, a la hora de considerar si las unidades territoriales que los conforman – Estados, provincias, etc. – se encuentran alcanzadas por las disposiciones del ASMC. En mi opinión, dichas entidades subnacionales están incluidas en el concepto de *cualquier otro organismo público en el territorio de un miembro* que plantea la definición de subsidio, por lo que sus ayudas deberían ajustarse al ASMC. Por supuesto, tal argumento no alcanzaría para exonerar al Estado nacional de su responsabilidad frente a terceros Estados por las subvenciones de los gobiernos subnacionales que violen las normas del ASMC” (GONZÁLEZ, Flavio Floreal. *Dumping y subsidios en el comercio internacional*. Buenos Aires: Ad-hoc, 2001, p. 80).

¹¹⁰⁰ Cf. BLIACHERIENE, Ana Carla. *Defesa comercial: dumping, antidumping, subsídio, medidas compensatórias, medidas de salvaguarda*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 128.

¹¹⁰¹ “Pueden existir posiciones disímiles, en los casos de Estados federales, a la hora de considerar si las unidades territoriales que los conforman – Estados, provincias, etc. – se encuentran alcanzadas por las disposiciones del ASMC. En mi opinión, dichas entidades subnacionales están incluidas en el concepto de *cualquier otro organismo público en el territorio de un miembro* que plantea la definición de subsidio, por lo que sus ayudas deberían ajustarse al ASMC. Por supuesto, tal argumento no alcanzaría para exonerar al Estado nacional de su responsabilidad frente a terceros Estados por las subvenciones de los gobiernos

potencialidade da contribuição governamental é suficiente para a caracterização do auxílio econômico governamental¹¹⁰².

É fundamental, nesse ponto, fazer referência à classificação de subsídios a partir do “tipo de auxílio oferecido”, segundo a qual é possível falar em subsídios tributários, creditícios e privados. Acerca dessa classificação, vale trazer à baila a delimitação feita por Ana Carla Bliacheriene:

“Neste caso, serão adotadas as expressões ‘subsídio tributário’, para referir-se àquele que tenha ligação direta com a regra matriz de incidência tributária, ‘subsídio creditício’, para referir-se àquele cuja ligação se dá com as categorias do Direito Financeiro, e ‘subsídios privados’, para referir-se àquele regido pelas regras privatísticas do Direito Civil e do código *antidumping* da OMC”¹¹⁰³.

Dado o escopo do presente trabalho, apenas os subsídios tributários merecem maior atenção, à qual será oferecida no tópico subsquente.

Relativamente à concessão de vantagem, o segundo elemento fundamental à configuração do subsídio, nos termos do artigo 1 do ASMC, impõe-se o questionamento se a caracterização do subsídio exige que aquela seja efetiva, ou se a concessão potencial de vantagem já seria suficiente para a configuração do subsídio, lembrando-se que tal indagação justifica-se pela ausência de uniformidade na terminologia utilizada pelo ASMC¹¹⁰⁴. Segundo entendimento do Órgão de Solução de Controvérsias (OSC/OMC),

subnacionales que violen las normas del ASMC” (GONZÁLEZ, Flavio Floreal. *Dumping y subsidios en el comercio internacional*. Buenos Aires: Ad-hoc, 2001, p. 80). Cf. LUJA, Raymond H. C. *Assessment and recovery of tax incentives in the EC and the WTO: a view on trade subsidies, state aids and direct taxation*. Antwerp: Intersentia, 2003, p. 137.

¹¹⁰² O parágrafo 1(a) (1) (i) do artigo 1 do ASMC faz referência expressa a “potenciais transferências diretas de fundos ou obrigações” (ACORDO sobre Subsídios e Medidas Compensatórias = AGREEMENT on Subsidies and Countervailing Measures. 12 abril 1994. Disponível em: <<http://www.desenvolvimento.gov.br/sitio/interna/interna.php?area=5&menu=367&refr=366>>. Acesso em: 13 jan. 2013). Nesse sentido, cf. GONZÁLEZ, Flavio Floreal. *Dumping y subsidios en el comercio internacional*. Buenos Aires: Ad-hoc, 2001, p. 79; ZHOU, Zibin. The definition of subsidies under the SCM Agreement. In: HERDIN-WINTER, Judith; HOFBAUER, Ines. *The relevance of WTO law for tax matters*. Wien: Linde, 2006, p. 316.

¹¹⁰³ BLIACHERIENE, Ana Carla. *Defesa comercial: dumping, antidumping, subsídio, medidas compensatórias, medidas de salvaguarda*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 155.

¹¹⁰⁴ “El análisis que tomamos de referencia para esta cuestión comienza señalando que, según la definición del ASMC, ‘existe subvención... cuando haya una contribución financiera de un gobierno o de cualquier organismo público... o cuando haya alguna forma de sostenimiento de los ingresos o de los precios... y con ello se otorgue un beneficio’. Por lo tanto, la definición pareciera ser clara en el sentido de que existe subsidio cuando el beneficio ha sido concedido. No obstante ello, a lo largo del texto del Acuerdo dicha certeza se diluiría pues no quedaría claro si puede haber subsidio cuando el beneficio sea concedido pero no sea recibido o efectivamente usufructuado. Así mientras el art. 1º habla de beneficios concedidos, el art. 2º

faz-se necessário que o benefício seja efetivamente concedido e usufruído, de modo que o beneficiário passe a gozar de condições mais favoráveis que aquelas que lhe seriam proporcionadas pelo mercado¹¹⁰⁵.

Há que se notar que, embora o artigo 1 do ASMC veicule a definição de subsídio, ele não consagra nenhuma restrição ou obrigação para os membros da OMC¹¹⁰⁶. Nesse diapasão, outra importante classificação dos subsídios é a que se fundamenta no controle pelo próprio SMC, de tal forma que o “enquadramento nessa classificação autoriza pequenas variações no trâmite do processo investigatório geral da OMC, bem como a aplicação de medidas distintas”¹¹⁰⁷, além do fato de que essa classificação está intimamente relacionada à questão da legalidade dos subsídios, configurando-se, portanto, como determinante para a verificação das limitações a concessões de subsídios decorrentes do ASMC. Segundo essa classificação, os subsídios podem ser proibidos (vermelhos) ou acionáveis (amarelos), ou seja, passíveis de proibição¹¹⁰⁸.

alude a la utilización de un programa de subvenciones. Por su parte, el título del art. 14 del ASMC dice: ‘Cálculo de la cuantía de una subvención en función del beneficio obtenido por el receptor’, mientras que su texto señala que: ‘...el método que utilice la autoridad investigadora para calcular el beneficio conferido al receptor’, con lo que el título aludiría a los beneficios recibidos y el texto a los conferidos” (GONZÁLEZ, Flavio Floreal. *Dumping y subsidios en el comercio internacional*. Buenos Aires: Ad-hoc, 2001, p. 77).

¹¹⁰⁵ “68. The question whether a ‘financial contribution’ confers a “benefit” depends, therefore, on whether the recipient has received a ‘financial contribution’ on terms more favourable than those available to the recipient in the market. In the present case, the Panel made factual findings that UES and BSplc/BSES paid fair market value for all the productive assets, goodwill, etc., they acquired from BSC and subsequently used in the production of leaded bars imported into the United States in 1994, 1995 and 1996. We, therefore, see no error in the Panel’s conclusion that, in the specific circumstances of this case, the ‘financial contributions’ bestowed on BSC between 1977 and 1986 could not be deemed to confer a ‘benefit’ on UES and BSplc/BSES’ (WORLD TRADE ORGANIZATION (WTO). United States – Imposition of Countervailing Duties on Certain Hot-Rolled Lead and Bismuth Carbon Steel Products Originating in the United Kingdom. Report of the Appellate Body (WT/DS138/AB/R) – 10 May. 2000. Dispute DS138. Complainant: European Communities. Respondent: United States. Disponível em: <http://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/cases_e/ds138_e.htm>. Acesso em: 25 ago. 2012).

Cf. BLIACHERIENE, Ana Carla. *Defesa comercial: dumping, antidumping, subsídio, medidas compensatórias, medidas de salvaguarda*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 130-131; GONZÁLEZ, Flavio Floreal. *Dumping y subsidios en el comercio internacional*. Buenos Aires: Ad-hoc, 2001, p. 81; ZHOU, Zibin. The definition of subsidies under the SCM Agreement. In: HERDIN-WINTER, Judith; HOFBAUER, Ines. *The relevance of WTO law for tax matters*. Wien: Linde, 2006, p. 317.

¹¹⁰⁶ Cf. WAGNER, Johann. *Direkt Steuern und Welthandelsrecht: das Verbot ertragsteuerlicher Exportsubventionen im Recht der WTO*. Baden-Baden: Nomos, 2006, p. 107.

¹¹⁰⁷ BLIACHERIENE, Ana Carla. *Defesa comercial: dumping, antidumping, subsídio, medidas compensatórias, medidas de salvaguarda*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 148.

¹¹⁰⁸ Em realidade, o ASMC, em seu artigo 8, prevê também os subsídios permitidos ou irrecorríveis, também conhecidos como subsídios verdes. Tais subsídios correspondem a estímulos legais por não serem específicos ou, em havendo especificidade, estão expressamente excetuados pelo ASMC. Assim, tais figuras não ensejariam a imposição de medidas de defesa comercial por parte de outros membros da OMC e nem mesmo discussões no âmbito do seu OSC. No entanto, “atualmente, a existência dessa categoria de subsídios é mais teórica que prática, pois o artigo 31 do ASMC determinou que a vigência do artigo 8º do ASMC deveria ser expressamente renovada no final de 1999, o que não ocorreu. Dessa forma, todos os subsídios que se enquadravam no artigo 8º do ASMC passaram, a partir de 2000, a ser subsídios recoráveis”

Os subsídios proibidos estão previstos no artigo 3 do ASMC. Tratam-se, em linhas gerais, dos subsídios vinculados ao desempenho das exportações¹¹⁰⁹ ou relacionados à utilização de bens domésticos em detrimento de produtos importados¹¹¹⁰. Fundamental anotar que, por disposição expressa do parágrafo 3 do artigo 2 do ASMC, os subsídios proibidos são presumidamente específicos¹¹¹¹. Por outro giro, pode-se afirmar que os subsídios proibidos não requerem a realização do teste da especificidade. Os subsídios acionáveis, previstos nos artigos 5 e 6 do ASMC, por sua vez, são aqueles que interferem de modo negativo no interesse de outro Estado membro da OMC, gerando efeitos danosos¹¹¹². Retornar-se-á a essa classificação abaixo.

(BLIACHERIENE, Ana Carla. *Defesa comercial: dumping, antidumping, subsídio, medidas compensatórias, medidas de salvaguarda*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 151). De qualquer modo, independentemente da vigência do artigo 8º do ASMC há outros subsídios considerados permitidos e, conseqüentemente, não passíveis de retaliação, quais sejam, os subsídios *de minimis* e aqueles expressamente excepcionados no Anexo I do ASMC.

¹¹⁰⁹ Trata-se de limitação exclusivamente relacionada à exportação de bens, e não de serviços (Cf. LUJA, Raymond H. C. *Assessment and recovery of tax incentives in the EC and the WTO: a view on trade subsidies, state aids and direct taxation*. Antwerp: Intersentia, 2003, p. 128).

¹¹¹⁰ “As to import substitution, the mere fact that it is required that a certain percentage of the *value added* to goods must be of domestic origin does not lead necessarily to contingency upon the use of domestic over imported goods. Such requirement may be met by elements like labour costs, overhead, depreciation and other expenses without the need to use *goods* of domestic origin. The latter brings back to mind that the SCM Agreement is only meant to address subsidies related to goods and not to other kinds of activities like labour” (LUJA, Raymond H. C. *Assessment and recovery of tax incentives in the EC and the WTO: a view on trade subsidies, state aids and direct taxation*. Antwerp: Intersentia, 2003, p.131).

¹¹¹¹ Cf. MARTINS, Alexandre Marques da Silva. O Acordo de Subsídios e Medidas Compensatórias da Organização Mundial do Comércio. *Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro*, São Paulo, n. 139, p. 226, jul./set. 2005.

¹¹¹² O artigo 5 do ASMC considera “efeitos danosos aos interesses de outros Membros”:

“(a) dano à indústria nacional de outro Membro;

(b) anulação ou prejuízo de vantagens resultantes para outros Membros, direta ou indiretamente, do GATT 1994, em especial as vantagens de concessões consolidadas sob o Artigo II do GATT 1994¹²;

(c) grave dano aos interesses de outro Membro” (ACORDO sobre Subsídios e Medidas Compensatórias = AGREEMENT on Subsidies and Countervailing Measures. 12 abril 1994. Disponível em: <<http://www.desenvolvimento.gov.br/sitio/interna/interna.php?area=5&menu=367&refr=366>>. Acesso em: 13 jan. 2013).

Para maiores considerações acerca dos efeitos adversos aptos a caracterizarem um subsídio como acionável cf. LUJA, Raymond H. C. *Assessment and recovery of tax incentives in the EC and the WTO: a view on trade subsidies, state aids and direct taxation*. Antwerp: Intersentia, 2003, p. 138-142.

2.2.1.2. Subsídios Tributários e Benefícios Fiscais

As limitações à concessão de benefícios fiscais pelos Estados membros da OMC dependem da qualificação dessas medidas como subsídio¹¹¹³. Por outro giro, tendo em vista a disciplina do ASMC, caso os benefícios fiscais configurem subsídios proibidos ou acionáveis, poderá haver limitação à sua concessão.

A classificação dos subsídios a partir do tipo de estímulo oferecido põe luzes sobre a questão da limitação da concessão de benefícios fiscais pela disciplina da OMC¹¹¹⁴, uma vez que permite afirmar, em linhas gerais, que benefícios fiscais estarão sujeitos à disciplina e eventuais limitações da disciplina multilateral de subsídios, caso caracterizem subsídios tributários. O disposto no parágrafo 1(a)(1)(ii) do artigo 1 do ASMC é determinante para a delimitação dos subsídios tributários, de modo que estes podem ser definidos como medida governamental que implique que receitas tributárias, que seriam devidas na ausência de tal medida – “*otherwise due*” –, sejam perdoadas ou não sejam arrecadadas, de modo a conceder vantagem ao beneficiário¹¹¹⁵. Embora o parágrafo 1(a)(1)(ii) do artigo 1 do ASMC não faça referência expressa a receitas tributárias, tendo em vista que se refere genericamente a “receitas públicas”, essa delimitação é fundamental para que se esteja diante de subsídios tributários, os quais devem estar em conexão com a matéria tributária¹¹¹⁶.

Diante dessas considerações já se pode concluir que o campo material dos benefícios fiscais não se confunde com aquele dos subsídios tributários. Conforme largamente demonstrado no Capítulo 2 deste trabalho, defende-se, aqui, que a caracterização do benefício fiscal exige a finalidade extrafiscal, a qual deve ter o condão de

¹¹¹³ Cf. LUJA, Raymond H. C. *Assessment and recovery of tax incentives in the EC and the WTO: a view on trade subsidies, state aids and direct taxation*. Antwerp: Intersentia, 2003, p. 127.

¹¹¹⁴ Cf. KUBE, Hanno E. *Competence conflicts and solutions: national tax exemptions and transnational controls*. *Columbia Journal of European Law*, New York, v. 9, p. 80, 2003.

¹¹¹⁵ Nesse sentido é a definição apresentada por Asif Qureshi: “A tax subsidy is defined as a government revenue that is otherwise due but is foregone or not collected, for example, fiscal incentives or tax credits” (QURESHI, Asif. *Trade-related aspects of international taxation: a new WTO Code of conduct? Journal of World Trade*, Geneva, 1996, v. 30, n. 2, p. 176, abr. 1996).

¹¹¹⁶ “The second form of contribution is of great significance for tax purposes. It addresses public revenue that was not raised, although it should have been raised through taxes, and it envisages tax credit as an example of tax incentive” (MICHEAU, Claire. *WTO law and tax subsidies: towards establishing jurisprudential standards*. *Bulletin for International Taxation*, p. 550-556, dez. 2007, p. 550).

justificar a adoção de outro parâmetro para a realização do juízo de igualdade que não a capacidade contributiva¹¹¹⁷, o que atesta o caráter excepcional dessas medidas. Os subsídios tributários, por sua vez, exigem a renúncia de receita para sua caracterização – a qual decorre da exigência de que haja uma “contribuição financeira” para que se configure um subsídio nos termos do artigo 1 do ASMC –, o que relaciona-se à excepcionalidade dos subsídios. Todavia, não há qualquer exigência no ASMC acerca da finalidade¹¹¹⁸ do subsídio – salientando-se a relevância de seus efeitos – e nem é definido o parâmetro em relação ao qual a excepcionalidade da medida a ser caracterizada como subsídio deve ser aferida^{1119 e 1120}.

Disso depreende-se que, para que se possa delimitar as limitações decorrentes do ASMC à concessão de benefícios fiscais – o que é de suma importância para a realização da segurança jurídica dos benefícios fiscais –, é preciso identificar a intersecção entre o campo material dos subsídios tributários e aquele dos benefícios fiscais, porquanto é sobre essa área que recaem as limitações aqui perscrutadas. Passa-se, assim, ao detalhamento da noção de subsídios tributários, com vistas à delimitação da referida intersecção.

2.2.1.2.1. Renúncia de Receita Tributária Devida

A definição dos subsídios tributários pressupõe, portanto, a compreensão de três elementos: (i) governo, dada a necessária origem governamental da medida, (ii) perdão ou não arrecadação de receitas tributárias e (iii) “que seriam devidas na ausência de tal

¹¹¹⁷ Reitera-se que a adoção da capacidade contributiva como referencial a partir do qual será determinada a tributação-regra e aquela excepcional apenas se justifica para aqueles Estados que a adotam como princípio fundamental da tributação, como é o caso do Brasil.

¹¹¹⁸ Cf. STRICKER, Tobias K. *Die Vereinbarkeit von Regelungen des Internationalen Steuerrechts mit dem Subventionsrecht der Welthandelsorganisation*. Frankfurt am Main: Peter Lang, 2007, 75-76.

¹¹¹⁹ Cf. STRICKER, Tobias K. *Die Vereinbarkeit von Regelungen des Internationalen Steuerrechts mit dem Subventionsrecht der Welthandelsorganisation*. Frankfurt am Main: Peter Lang, 2007, 81.

¹¹²⁰ Importa fazer referência à distinção apresentada por Ana Carla Bliacheriene: “Vale uma diferenciação quanto ao campo de incidência das normas no que se refere ao ‘subsídio tributário’ e ao ‘benefício fiscal’. O primeiro é instituto de Direito Econômico ou da Concorrência, com índole internacional, aplicável à tributação, enquanto o segundo é um instituto de Direito Tributário ou Administrativo Econômico internos. Ambos os institutos representam exceções ao modelo de tributação-regra e ao princípio da generalidade da tributação e traduzem-se numa intervenção do poder público no domínio econômico, em favor de contribuintes determinados ou determináveis” (BLIACHERIENE, Ana Carla. *Defesa comercial: dumping, antidumping, subsídio, medidas compensatórias, medidas de salvaguarda*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 157).

medida” – “*otherwise due*”¹¹²¹. Tendo em vista que origem governamental é comum a todas as espécies de subsídios regulados pelo ASMC e, sobre esse aspectos, já foram tecidas observações acima, passa-se às considerações acerca dos outros dois elementos caracterizadores do subsídio tributário, os quais estão intimamente relacionados entre si.

Primeiramente, vale destacar a desnecessidade de uma diferenciação entre receita perdoada e “não recolhida”¹¹²² – *forgone or not collected*, segundo a versão em inglês do ASMC –, dada a inexistência de consequências jurídicas diversas¹¹²³, entende-se que ambas expressões podem ser abarcadas pela expressão “renúncia de receita”. Reitera-se, contudo, que, para que se esteja diante de subsídios fiscais, é necessário que tal renúncia refira-se a receitas tributárias. Compreendendo renúncia como “o ato pelo qual o titular de um direito voluntariamente o abandona”¹¹²⁴, tem-se que “renúncia de receita tributária é renúncia de crédito tributário”¹¹²⁵. Dessa forma, assim como os benefícios fiscais, as normas veiculadoras de benefícios fiscais podem operar tanto sobre os elementos da regra-matriz de incidência, quanto sobre o crédito tributário já constituído.

Nesse sentido, ainda que o ASMC não utilize a expressão “gastos tributários” (*tax expenditures*), essa noção pode ser relevante para o cálculo de subsídios tributários, observando-se que são poucas as diretrizes fornecidas pelo ASMC para tal determinação. Ademais, também ganha relevância as interpretações dos Estados membros acerca de tal determinação¹¹²⁶.

Umbilicalmente ligada à renúncia de receita tributária está a noção de “receita devida”. A versão em português do ASMC faz, no parágrafo 1(a)(1)(ii) do artigo 1 do ASMC, referência apenas à receita “devida”, ao passo que a versão inglesa do Acordo

¹¹²¹ Cf. WAGNER, Johann. *Direkt Steuern und Welthandelsrecht: das Verbot ertragsteuerlicher Exportsubventionen im Recht der WTO*. Baden-Baden: Nomos, 2006, p. 108.

¹¹²² Está-se mantendo, aqui, as expressões utilizadas pela versão do ASMC em português. Cf. ACORDO sobre Subsídios e Medidas Compensatórias = AGREEMENT on Subsidies and Countervailing Measures. 12 abril 1994. Disponível em: <<http://www.desenvolvimento.gov.br/sitio/interna/interna.php?area=5&menu=367&refr=366>>. Acesso em: 13 jan. 2013.

¹¹²³ Cf. WAGNER, Johann. *Direkt Steuern und Welthandelsrecht: das Verbot ertragsteuerlicher Exportsubventionen im Recht der WTO*. Baden-Baden: Nomos, 2006, p. 109.

¹¹²⁴ BORGES, José Souto Maior. A lei de responsabilidade fiscal e sua inaplicabilidade a incentivos financeiros estaduais. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 63, p. 91, dez. 2000.

¹¹²⁵ BORGES, José Souto Maior. A lei de responsabilidade fiscal e sua inaplicabilidade a incentivos financeiros estaduais. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 63, p. 91, dez. 2000.

¹¹²⁶ Cf. LUJA, Raymond H. C. *Assessment and recovery of tax incentives in the EC and the WTO: a view on trade subsidies, state aids and direct taxation*. Antwerp: Intersentia, 2003, p. 172.

utiliza a expressão “*otherwise due*” – “caso contrário devida” para qualificar a receita pública. A expressão inglesa tem o condão de destacar o caráter excepcional da medida a ser caracterizada como subsídio, porquanto opõe duas situações, quais sejam (i) aquela verificada com a concessão do subsídio e (ii) aquela que seria verificada caso o subsídio não fosse concedido¹¹²⁷. Assim, a caracterização do subsídio impõe que a primeira situação seja confrontada com a segunda¹¹²⁸.

Ocorre, todavia, que o ASMC não traz critérios para a determinação da situação a ser tomada como referencial¹¹²⁹. Ou seja, a expressão “caso contrário devida” não é especificada pelo ASMC, de modo que coube à doutrina e, especialmente, à jurisprudência do OSC/OMC desenvolver critérios para a determinação do referencial (“regra”) em face do qual deverá ser aferido o subsídio (“exceção”). Reiterando-se que, para fins de caracterização de subsídio tributário impõe-se uma renúncia de receita tributária, a determinação do referencial mencionado redundaria no reconhecimento da tributação-regra, de modo que o subsídio tributário deverá constituir uma exceção a esta¹¹³⁰. A esse respeito, não se pode deixar de fazer referência aos critérios desenvolvidos pelo OSC/OMC no emblemático caso *United States – Foreign Sales Corporations (US-FSC)*, lembrando-se que a definição de subsídios pode ser entendida como o âmago desse caso¹¹³¹.

Nesse sentido, deve-se, primeiramente, fazer alusão ao “*but for-Test*”, aplicado pelo Painel no caso *US – FSC*. A partir desse teste, indaga-se se a incidência da norma veiculada do suposto subsídio implica um tratamento tributário mais favorável que aquele que teria lugar na ausência de tal norma¹¹³². Trata-se, portanto, de uma comparação de

¹¹²⁷ “The pivotal question is how to distinguish between substantively ‘advantageous’, ‘normal’ and ‘disadvantageous’ tax treatments” (KUBE, Hanno E. Competence conflicts and solutions: national tax exemptions and transnational controls. *Columbia Journal of European Law*, New York, v. 9, p. 80, 2003).

¹¹²⁸ WAGNER, Johann. *Direkt Steuern und Welthandelsrecht: das Verbot ertragsteuerlicher Exportsubventionen im Recht der WTO*. Baden-Baden: Nomos, 2006, p. 109-110.

¹¹²⁹ Cf. STRICKER, Tobias K. *Die Vereinbarkeit von Regelungen des Internationalen Steuerrechts mit dem Subventionsrecht der Welthandelsorganisation*. Frankfurt am Main: Peter Lang, 2007, p. 81; WAGNER, Johann. *Direkt Steuern und Welthandelsrecht: das Verbot ertragsteuerlicher Exportsubventionen im Recht der WTO*. Baden-Baden: Nomos, 2006, p. 109-110.

¹¹³⁰ Cf. STRICKER, Tobias K. *Die Vereinbarkeit von Regelungen des Internationalen Steuerrechts mit dem Subventionsrecht der Welthandelsorganisation*. Frankfurt am Main: Peter Lang, 2007, p. 81.

¹¹³¹ Cf. MICHEAU, Claire. WTO law and tax subsidies: towards establishing jurisprudential standards. *Bulletin for International Taxation*, p. 550-556, dez. 2007, p. 553.

¹¹³² “7.45. In accordance with its ordinary meaning, we took the term “*otherwise due*” to refer to the situation that would prevail but for the measures in question. It is thus a matter of determining whether, absent such measures, there would be a higher tax liability. In our view, this means that a panel, in considering whether revenue foregone is “*otherwise due*”, must examine the situation that would exist but for the measure in question. Under this approach, the question presented in this dispute is whether, if the FSC scheme did not

consequências jurídicas¹¹³³. Esse teste tem sido, entretanto, considerado excessivamente simples e inapto à identificação do subsídio em diversas situações. Nesse sentido, vale fazer referência à situação de não-incidência, de modo que, dada a legislação vigente, a situação considerada jamais configuraria fato jurídico tributário¹¹³⁴. Ademais, o teste em tela não poderia ser aplicado na impossibilidade de se determinar, a partir do sistema tributário considerado, o tratamento que seria direcionado na “ausência” do suposto subsídio¹¹³⁵. Argumenta-se ainda, que o “*but for-Test*” favorece a circunvenção, uma vez que o estabelecimento de determinada situação tributária favorável como “regra” impediria a configuração do subsídio¹¹³⁶.

As limitações do “*but for-Test*” são, ainda no âmbito do caso *US – FSC* reconhecidas pelo Órgão de Apelação da OMC, o qual salienta, inclusive que, ainda que tal teste tenha funcionado para o caso analisado, não funcionaria para outros – rechaçando, portanto, a aplicação sistemática desse teste¹¹³⁷ –, além de ser facilitar a circunvenção¹¹³⁸.

exist, revenue would be due which is foregone by reason of that scheme” (WORLD TRADE ORGANIZATION (WTO). United States – Tax Treatment for “Foreign Sales Corporations”. Report of the Panel (WT/DS108/R) – 8 out. 1999. Dispute DS108. Complainant: European Communities. Respondent: United States. Disponível em: <
http://docsonline.wto.org/imrd/gen_searchResult.asp?RN=0&searchtype=browse&q1=%28%40meta%5FSymbol+WT%FCDS108%FCR%2A+and+not+RW%2A%29&language=1>. Acesso em: 27 ago. 2012).

¹¹³³ Cf. WAGNER, Johann. *Direkt Steuern und Welthandelsrecht: das Verbot ertragsteuerlicher Exportsubventionen im Recht der WTO*. Baden-Baden: Nomos, 2006, p. 110.

¹¹³⁴ Cf. WAGNER, Johann. *Direkt Steuern und Welthandelsrecht: das Verbot ertragsteuerlicher Exportsubventionen im Recht der WTO*. Baden-Baden: Nomos, 2006, p. 111.

¹¹³⁵ Cf. MICHEAU, Claire. WTO law and tax subsidies: towards establishing jurisprudential standards. *Bulletin for International Taxation*, p. 550-556, dez. 2007, p. 554.

¹¹³⁶ Cf. STRICKER, Tobias K. *Die Vereinbarkeit von Regelungen des Internationalen Steuerrechts mit dem Subventionsrecht der Welthandelsorganisation*. Frankfurt am Main: Peter Lang, 2007, p. 86; WAGNER, Johann. *Direkt Steuern und Welthandelsrecht: das Verbot ertragsteuerlicher Exportsubventionen im Recht der WTO*. Baden-Baden: Nomos, 2006, p. 111.

¹¹³⁷ Cf. MICHEAU, Claire. WTO law and tax subsidies: towards establishing jurisprudential standards. *Bulletin for International Taxation*, p. 550-556, dez. 2007, p. 554.

¹¹³⁸ “The Panel found that the term ‘otherwise due’ establishes a ‘but for’ test, in terms of which the appropriate basis of comparison for determining whether revenues are ‘otherwise due’ is ‘the situation that would prevail but for the measures in question’. In the present case, this legal standard provides a sound basis for comparison because it is not difficult to establish in what way the foreign-source income of an FSC would be taxed ‘but for’ the contested measure. However, we have certain abiding reservations about applying any legal standard, such as this ‘but for’ test, in the place of the actual treaty language. Moreover, we would have particular misgivings about using a ‘but for’ test if its application were limited to situations where there actually existed an alternative measure, under which the revenues in question would be taxed, absent the contested measure. It would, we believe, not be difficult to circumvent such a test by designing a tax regime under which there would be *no* general rule that applied formally to the revenues in question, absent the contested measures. We observe, therefore, that, although the Panel’s ‘but for’ test works in this case, it may not work in other cases. We note, however, that, in this dispute, the European Communities does not contest either the Panel’s interpretation of the term ‘otherwise due’ or the Panel’s application of that term to the facts of this case. The United States also accepts the Panel’s interpretation of that term as a general proposition” (WORLD TRADE ORGANIZATION (WTO). United States – Tax Treatment for “Foreign Sales Corporations”. Report of the Appellate Body (WT/DS108/AB/R) – 24 fev. 2000. Dispute DS108.

Nessa esteira, justamente diante das tentativas dos Estados Unidos de fazer com que a não tributação de rendas obtidas no exterior fosse formalmente considerada a “regra” – por meio das novas normas relativas às *ETI*, em substituição às normas sobre as *FSC*¹¹³⁹ – de modo que, por meio da aplicação do “*but for-Test*” não haveria que se falar em subsídio, o Painel estabelecido para o julgamento do Recurso, em vez do “*but for-Test*”, utilizou como critério para a verificação do subsídio aquele relativo ao “*prevailing domestic standard*”¹¹⁴⁰. Assim, caso determinada medida se afastasse dos mencionados padrões, ela seria considerada subsídio. Não restou claro, entretanto, como os “padrões domésticos prevalentes” seriam determinados¹¹⁴¹.

Nesse diapasão, ainda no âmbito da controvérsia relativa às *ETI*, o Órgão de Apelação adotou outra abordagem, ao entender que a determinação, por um lado, do tratamento tributário geral, e, por outro lado, das exceções a tal tratamento não corresponde à solução mais adequada, tendo em vista a complexidade e a diversidade dos sistemas tributários¹¹⁴². Diante disso, o Órgão de Apelação adota o “teste da comparabilidade” para aferição de subsídios, afirmando a necessidade de se comparar situações comparáveis¹¹⁴³, o

Complainant: European Communities. Respondent: United States. Disponível em: <http://docsonline.wto.org/imrd/gen_searchResult.asp?RN=0&searchtype=browse&q1=%28%40meta%5FSymbol+WT%FCDS108%FCAB%FCR%2A+and+not+RW%2A%29&language=1>. Acesso em: 28 ago. 2012).

¹¹³⁹ Faz-se necessário, aqui, o seguinte esclarecimento: “Under the ETI Act, export income was not exempt from tax, but excluded from Gross income. The exclusion of some extraterritorial income could be considered either as a situation where no income is taxed or as a situation where tax revenue that is otherwise due is foregone. Which reference framework should be used?” (MICHEAU, Claire. WTO law and tax subsidies: towards establishing jurisprudential standards. *Bulletin for International Taxation*, p. 550-556, dez. 2007, p. 554).

¹¹⁴⁰ “8.37. In this context, we consider the US argument that the Act's revised definition of gross income is the ‘prevailing domestic standard’ for US taxation and that once income is ‘excluded’ from ‘gross income’, there is no general rule of taxation that would apply ‘but for’ the definition of gross income -- and therefore no foregoing of revenue that is ‘otherwise due’ under Article 1.1 *SCM Agreement* -- to be a highly formalistic construct that is difficult to reconcile with the text and context of Article 1.1(a)(1)(ii) in light of the object and purpose of the *SCM Agreement*. To give due meaning and effect to Article 1.1 of the *SCM Agreement*, our examination as to whether there is revenue foregone that is ‘otherwise due’ must be based on actual substantive realities and not be restricted to pure formalism” (WORLD TRADE ORGANIZATION (WTO). United States – Tax Treatment for “Foreign Sales Corporations”. Report of the Panel (WT/DS108/RW) – Recourse to Article 21.5 of the DSU by the European Communities – 10 ago. 2001. Dispute DS108. Complainant: European Communities. Respondent: United States. Disponível em: <http://docsonline.wto.org/imrd/gen_searchResult.asp?RN=0&searchtype=browse&q1=%28%40meta%5FSymbol+WT%FCDS108%FCRW%2A+and+not+RW2%2A%29&language=1>. Acesso em: 28 ago. 2012).

¹¹⁴¹ Cf. WAGNER, Johann. *Direkt Steuern und Welthandelsrecht: das Verbot ertragsteuerlicher Exportsubventionen im Recht der WTO*. Baden-Baden: Nomos, 2006, p. 112.

¹¹⁴² Cf. MICHEAU, Claire. WTO law and tax subsidies: towards establishing jurisprudential standards. *Bulletin for International Taxation*, p. 550-556, dez. 2007, p. 554.

¹¹⁴³ “90. In our Report in *US – FSC*, we recognized that it may be difficult to identify the appropriate normative benchmark for comparison under Article 1.1(a)(1)(ii) because domestic rules of taxation are varied and complex. In identifying the appropriate benchmark for comparison, panels must obviously ensure that

que pressupõe a adoção de um referencial¹¹⁴⁴. Assim, apenas o rendimento de contribuintes em situações comparáveis poderiam ser comparados¹¹⁴⁵.

Como se desdome dos critérios apresentados pelo OSC/OMC, é fundamental que comparação exigida para a determinação do que seria a “receita devida” – *otherwise due* – deve ser realizada com fulcro no sistema tributário de um determinado ordenamento jurídico¹¹⁴⁶, levando em consideração, portanto, os princípios fundamentais desse ordenamento, de forma que restaria completamente descabido pretender a comparação do suposto subsídio com normas consideradas “ideais”. Nessa esteira, vale transcrever as seguintes considerações de Wolfgang Schön:

“Regarding fiscal subsidies, however, the situation is much more complicated. The reason is that, in this case, the subsidy consists of a failure to act, namely, the failure to impose a tax. To be able to categorize the failure to act as an expenditure, one has to work with a hypothetical tax so that the failure to collect the hypothetical tax can be categorized as an expenditure. It is important to note that the structure of the hypothetical tax cannot be derived from a unitary model of how the national tax systems should look. Any attempt to proceed in such a manner would be incompatible with the fundamental principle that it is up to the national legislature of each country to determine the basic structure of the country’s tax system”¹¹⁴⁷.

they identify and examine fiscal situations which it is legitimate to compare. In other words, there must be a rational basis for comparing the fiscal treatment of the income subject to the contested measure and the fiscal treatment of certain other income. In general terms, in this comparison, like will be compared with like. For instance, if the measure at issue involves income earned in sales transactions, it might not be appropriate to compare the treatment of this income with employment income” (WORLD TRADE ORGANIZATION (WTO). United States – Tax Treatment for “Foreign Sales Corporations”. Report of the Appellate Body (WT/DS108/AB/RW) – Recourse to Article 21.5 of the DSU by the European Communities – 14 jan. 2002. Dispute DS108. Complainant: European Communities. Respondent: United States. Disponível em: < http://docsonline.wto.org/imrd/gen_searchResult.asp?RN=0&searchtype=browse&q1=%28%40meta%5FSymbol+WT%FCDS108%FCAB%FCRW%2A+and+not+RW2%2A%29&language=1>. Acesso em: 28 ago. 2012).

¹¹⁴⁴ Cf. WAGNER, Johann. *Direkt Steuern und Welthandelsrecht: das Verbot ertragsteuerlicher Exportsubventionen im Recht der WTO*. Baden-Baden: Nomos, 2006, p. 115.

¹¹⁴⁵ “The difference between the ‘but for’ test and the comparability test is in fact slight. The ‘but for’ test focuses on the tax treatment of income in the absence of the measure at issue. Under the comparability test, a comparison is made between the tax treatment of income under the measure at issue and the tax treatment of the same income under the general tax rules. Thus, the comparability test can be regarded as an indirect ‘but for’ test which cannot easily be circumvented by governments” (MICHEAU, Claire. WTO law and tax subsidies: towards establishing jurisprudential standards. *Bulletin for International Taxation*, p. 550-556, dez. 2007, p. 554). Cf. STRICKER, Tobias K. *Die Vereinbarkeit von Regelungen des Internationalen Steuerrechts mit dem Subventionsrecht der Welthandelsorganisation*. Frankfurt am Main: Peter Lang, 2007, p. 89.

¹¹⁴⁶ Cf. GRAVE, Carsten. *Der Begriff der Subvention im WTO-Übereinkommen über Subventionen und Ausgleichmaßnahmen*. Berlin: Duncker und Humblot, 2002, p. 233.

¹¹⁴⁷ SCHÖN, Wolfgang. World Trade Organization law and tax law. *Bulletin for International Fiscal Documentation*. Amsterdam, v. 58, n. 7, p. 292, 2004. A fim de esclarecer as considerações transcritas, Schön faz referência ao seguintes exemplos: “First, in Germany, a special tax is imposed on the consumption of beer, but no such tax is imposed on the consumption of wine. Does this amount to a subsidy for wine

Mais adiante, assevera o autor que “the existence of a tax subsidy thus presupposes that a measure reduces the amount of tax due; in addition, this favourable tax situation must be a violation of the fundamental principles of the tax regime in question”¹¹⁴⁸.

Lembrando-se que pretende, aqui, delinear a intersecção entre o campo material dos benefícios fiscais e aquele dos subsídios, conforme concebidos pelo ASMC, é preciso enfatizar que, conforme modelo teórico apresentado no Capítulo 2, os benefícios fiscais representam, por definição, um afastamento da “tributação-regra”. Tendo em vista, reitera-se, que em ordenamentos como o alemão e o brasileiro a carga tributária é, fundamentalmente, distribuída a partir da capacidade contributiva, de modo tal que o juízo de igualdade – a fim de se verificar a observância do princípio da igualdade – é feito justamente tomando-se como referencial a capacidade contributiva, tem-se que, no âmbito desses ordenamentos jurídicos, benefícios fiscais representam uma exceção a igualdade a partir da capacidade contributiva, conforme se vem enfatizando.

Reitera-se, portanto, que a excepcionalidade é traço inerente aos benefícios fiscais. Por outro giro, pode-se afirmar que a excepcionalidade é condição necessária para a configuração dos benefícios fiscais – lembrando-se que, no ordenamento jurídico brasileiro, a excepcionalidade é aferida a partir da capacidade contributiva –, de modo, que, em termos propositivos condicionais, pode-se apresentar a seguinte formulação: se “benefício fiscal”, então “medida excepcional”. Desse modo e diante das considerações acima acerca dos critérios para determinação do que seria a “receita devida” – *otherwise due* –, pode-se afirmar que benefícios fiscais necessariamente redundam “renúncia de receita devida”¹¹⁴⁹.

producers or, in the alternative, to a discriminatory treatment of beer brewers? Second, if the amount of a motor vehicle tax depend on the fuel efficiency of the vehicle, does this constitute a subsidy for fuel-efficient cars, or can it be regarded as a discriminatory treatment of fuel-inefficient vehicles” (SCHÖN, Wolfgang. World Trade Organization law and tax law. *Bulletin for International Fiscal Documentation*. Amsterdam, v. 58, n. 7, p. 292, 2004).

¹¹⁴⁸ SCHÖN, Wolfgang. World Trade Organization law and tax law. *Bulletin for International Fiscal Documentation*. Amsterdam, v. 58, n. 7, p. 293, 2004.

¹¹⁴⁹ Nesse sentido são as considerações de Hanno E. Kube, baseadas no sistema tributário alemão: “Against the backdrop of a constitutionally-determined tax system, effective tax privileges are clearly identified. While a person’s lower level of taxation in comparison to the rest of the regulated group is an exemption according to the ‘ability to pay’ principle if it reflects a lower financial ‘ability’, the exemption constitutes an effective privilege and violation of the system if the individual is financially as ‘able as the others’. Any departure from financial ‘ability’ considerations in favor of the taxpayer violates the distinction between taxing and spending. Accordingly, tax exemptions that create a real tax privilege shall be called tax subsidies, hinting at

Esse raciocínio é corroborado pela definição de “renúncia de receita” apresentada pelo parágrafo 1º do Artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal: “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”¹¹⁵⁰. Note-se, portanto, que, segundo essa definição, o tratamento diferenciado e, portanto, excepcional, é caracterizador da renúncia de receita. *A contrario sensu*, pode-se afirmar que, se benefícios fiscais pressupõem a diferenciação – e, conseqüentemente, a excepcionalidade –, conforme modelo teórico aqui adotado, pode-se afirmar que implica renúncia de receita¹¹⁵¹. Não obstante, ainda que se possa afirmar, por um lado, que benefícios fiscais necessariamente atestem uma renúncia de receita, não se pode afirmar que tais medidas caracterizam, necessariamente, subsídios nos termos do artigo 1 do ASMC, uma vez que a renúncia de receita, embora necessária, não é suficiente para a configuração do subsídio.

Tendo em vista o raciocínio desenvolvido, importa enfatizar, novamente, que, no Brasil, os benefícios fiscais caracterizam-se como exceções à igualdade a partir da capacidade contributiva, de modo que são, por definição, medidas excepcionais que pressupõem renúncia de receita. Não se entende, entretanto, que a utilização da capacidade

their ‘spending effect’” (KUBE, Hanno E. Competence conflicts and solutions: national tax exemptions and transnational controls. *Columbia Journal of European Law*, New York, v. 9, p. 87, 2003).

¹¹⁵⁰ BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em: 28 ago. 2012.

¹¹⁵¹ Ainda que o estudo de isenções fiscais – ou seja, aquelas concedidas em virtude da capacidade contributiva – esteja além do escopo do presente trabalho, pode-se afirmar que, em princípio, tais medidas não caracterizam subsídios tributários, por não constituírem medida excepcional e, nem, conseqüentemente, renúncia de receita. Não obstante, não é possível afirmar que tais medidas jamais caracterizarão benefícios, tendo em vista que os critérios adotados pela OMC para aferição daquilo que pode ser considerado renúncia de receita, além de não estarem definitivamente estabelecidos, podem diferir daqueles utilizados pelo Sistema Tributário Nacional para a caracterização de isenções fiscais. A esse respeito, vale transcrever as seguintes anotações de Hanno E. Kube: “Against the background of the quite unsophisticated and overly formalistic concepts of just taxation in the transnational regimes, it is easy to predict that as a result a number of national tax exemptions that are consistent with the ‘ability to pay’ principle (and therefore with a constitutionally just tax system) will be categorized as tax subsidies. This is due to the fact that a ‘thick’ understanding of equality in accordance with the ‘ability to pay’ principle encompasses a host of constitutionally-rooted values that the ‘thinner’ versions of equality employed by the transnational regimes are not able to include. Considering the fact that a regulation, once classified as a tax subsidy, is generally impermissible under transnational law, the EC and WTO regimes, thus, define the range of permissible national tax laws on the whole more narrowly than national constitutional law does (disregarding the enumerated exceptions)” (KUBE, Hanno E. Competence conflicts and solutions: national tax exemptions and transnational controls. *Columbia Journal of European Law*, New York, v. 9, p. 104, 2003).

contributiva como referencial a ser utilizado para aferição da renúncia de receita exigida para a caracterização de subsídios, nos termos do artigo 1 do ASMC, pode ser estendida a todos os ordenamentos jurídicos e, nem mesmo, àqueles que integram um mesmo sistema transnacional¹¹⁵². Afinal, tal aferição deve ser feita em face dos princípios fundamentais da tributação do sistema tributário considerado¹¹⁵³.

2.2.1.2.2. Vantagem

A fim de se delimitar a intersecção entre o campo material dos benefícios fiscais e aquele dos subsídios tributários, faz-se necessário, ainda, tecer algumas considerações acerca da “vantagem”, elemento necessário à caracterização do subsídio nos termos do artigo 1 do ASMC.

Conforme já observado acima, segundo a jurisprudência do OSC/OMC, a vantagem apta a caracterizar o subsídio deve ser aquela efetivamente concedida e usufruída, de modo que a presença da vantagem deve ser aferida a partir da perspectiva objetiva do beneficiário¹¹⁵⁴. Reitera-se, diante disso, que o referencial a ser adotado para se verificar se o beneficiário do suposto subsídio está em situação melhor que aquela que ele estaria na ausência do subsídio deve ser o mercado, de modo que o subsídio deve conferir ao beneficiário uma vantagem competitiva¹¹⁵⁵.

¹¹⁵² Não obstante, vale destacar a posição de Hanno E. Kube: “In German Law, the normative benchmark for distinguishing between tax arrangements and tax subsidies is the ‘ability to pay’. By transferring this principle to the transnational level, the EC and WTO definitions of a tax subsidy could be enriched. This would make the transnational regimes more coherent. (...) by adopting the principle of ‘ability to pay’, the transnational regimes could also be better linked and coordinated with the national taxing power retained by the Member States. The underlying reason why this transfer of the principle of ‘ability to pay’ would improve is that the transnational state aid control regimes would – and not only in the bodies of exceptions – be explicitly opened to social concerns, which the Member States legitimately consider in their tax laws” (KUBE, Hanno E. Competence conflicts and solutions: national tax exemptions and transnational controls. *Columbia Journal of European Law*, New York, v. 9, p. 107, 2003),

¹¹⁵³ Cf. SCHÖN, Wolfgang. World Trade Organization law and tax law. *Bulletin for International Fiscal Documentation*. Amsterdam, v. 58, n. 7, p. 293, 2004.

¹¹⁵⁴ Cf. STRICKER, Tobias K. *Die Vereinbarkeit von Regelungen des Internationalen Steuerrechts mit dem Subventionsrecht der Welthandelsorganisation*. Frankfurt am Main: Peter Lang, 2007, p. 95; WAGNER, Johann. *Direkt Steuern und Welthandelsrecht: das Verbot ertragsteuerlicher Exportsubventionen im Recht der WTO*. Baden-Baden: Nomos, 2006, p. 117.

¹¹⁵⁵ Cf. STRICKER, Tobias K. *Die Vereinbarkeit von Regelungen des Internationalen Steuerrechts mit dem Subventionsrecht der Welthandelsorganisation*. Frankfurt am Main: Peter Lang, 2007, p. 97.

Na esteira de Luja¹¹⁵⁶, pode-se concluir que qualquer outra interpretação iria de encontro à lógica subjacente ao ASMC, lembrando-se que o objetivo desse acordo é estabelecer uma disciplina multilateral, tendo em vista o pressuposto de que determinadas formas de intervenção estatal têm o condão de distorcer o comércio internacional. Desse modo, a verificação do subsídio deve focalizar o benefício efetivamente recebido pelos beneficiários, o que implicaria ou poderia implicar distorções ao comércio. Logo, o foco do ASMC não é o controle dos gastos governamentais, mas sim do impacto destes sobre os agentes econômicos, de forma a gerar distorções no comércio internacional.

Diante disso, embora a noção de gastos públicos seja relevante para a determinação da “renúncia da receita devida”, o custo do subsídio para o Estado é irrelevante para a determinação da vantagem, porquanto, reitera-se, esta deve ser apurada sob a ótica do beneficiário¹¹⁵⁷. Com isso, Johann Wagner¹¹⁵⁸ anota que não seria admissível o argumento de que a não concessão de determinado benefício fiscal teria resultado em uma irrelevante arrecadação de receita, tendo em vista que determinados investimentos não teriam sido realizados. Ocorre, todavia, que, se, por um lado, a vantagem conferida independe do montante do subsídio conferido; por outro lado, é fundamental que tal montante seja positivo para que o subsídio se caracterize – o que remonta à necessidade da renúncia de receita para a caracterização do subsídio¹¹⁵⁹. Afinal, faz-se necessário um nexo causal entre a contribuição financeira governamental e a vantagem, cuja exigência decorre da expressão “com isso” – “*thereby*” –, utilizada no parágrafo 1 (b) do artigo 1 do ASMC¹¹⁶⁰.

¹¹⁵⁶ *Assessment and recovery of tax incentives in the EC and the WTO: a view on trade subsidies, state aids and direct taxation*. Antwerp: Intersentia, 2003, p. 127.

¹¹⁵⁷ No caso *Canada – Aircraft*, a questão custos para o Estado foi utilizada pelo Canadá, não tendo sido, entretanto, acolhida pelo Órgão de Apelação: “160. Canada insists that the concept of ‘cost to government’ is relevant in the interpretation of ‘benefit’. We note that this interpretation of ‘benefit’ would exclude from the scope of that term those situations where a ‘benefit’ is conferred by a private body under the direction of government. These situations cannot be *excluded* from the definition of ‘benefit’ in Article 1.1(b), given that they are specifically *included* in the definition of ‘financial contribution’ in Article 1.1(a)(iv). We are, therefore, not persuaded by this argument of Canada” (WORLD TRADE ORGANIZATION (WTO). *Canada – Measures Affecting the Export of Civilian Aircraft*. Report of the Appellate Body (WT/DS70AB/R) – 2 ago. 1999. Dispute DS70. Complainant: Brazil. Respondent: Canada. Disponível em: <http://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/cases_e/ds70_e.htm>. Acesso em: 29 ago. 2012).

¹¹⁵⁸ *Direkt Steuern und Welthandelsrecht: das Verbot ertragsteuerlicher Exportsubventionen im Recht der WTO*. Baden-Baden: Nomos, 2006, p. 118.

¹¹⁵⁹ Cf. GRAVE, Carsten. *Der Begriff der Subvention im WTO-Übereinkommen über Subventionen und Ausgleichmaßnahmen*. Berlin: Duncker und Humblot, 2002, p. 170-171.

¹¹⁶⁰ Cf. GRAVE, Carsten. *Der Begriff der Subvention im WTO-Übereinkommen über Subventionen und Ausgleichmaßnahmen*. Berlin: Duncker und Humblot, 2002, p. 182.

Poder-se-ia afirmar, em princípio, que, no caso de subsídios tributários, a vantagem pouco contribui para a delimitação do campo material desses subsídios, porquanto seria uma decorrência automática¹¹⁶¹ da “contribuição financeira”, representada pela “renúncia da receita devida”. Ademais, lembrando-se que o mercado deverá ser o referencial em face do qual a vantagem deve se caracterizar, a aferição de tal vantagem requereria a aplicação do “teste do mercado” – o qual, no caso de subvenções diretas, implica a comparação da situação competitiva da empresa subvencionada com a de seus concorrentes –, o qual é impraticável relativamente a subvenções tributárias¹¹⁶².

Não é possível, todavia, afirmar que a vantagem, necessária à caracterização do subsídio tributário, seja uma decorrência automática do benefício fiscal, muito embora a configuração deste pressuponha a concessão de uma vantagem, conforme demonstrado no capítulo 2. Ocorre que, consoante se vem enfatizando, a vantagem necessária à caracterização dos subsídios, nos termos do artigo 1 do ASMC, deve ser caracterizada sob a ótica do beneficiário, de modo que não basta, reitera-se, que a vantagem seja meramente concedida, é fundamental que ela seja efetivamente usufruída por seu destinatário. Ao contrário, o benefício fiscal, dado seu caráter eminentemente normativo, pressupõe tão somente a concessão – mais precisamente a previsão – da vantagem.

Diante disso, é perfeitamente possível a situação em que foi editada norma veiculadora de benefício fiscal, da qual, todavia, não tenha decorrido vantagem para os agentes econômicos. Tal situação poderia se caracterizar, no caso de benefícios redistributivos, caso não haja situação fática que se subsuma ao antecedente da norma. No caso de benefícios indutores, pode-se admitir a situação em que a norma seja ineficaz, de modo que a atividade especial descrita em seu antecedente não venha a ser realizada, e, assim, a vantagem tributária prevista sequer venha a ser efetivamente concedida¹¹⁶³. Também é possível, ainda relativamente a benefícios indutores, imaginar a situação em que, mesmo que a atividade necessária a concessão do benefício tenha sido realizada – por

¹¹⁶¹ Cf. STRICKER, Tobias K. *Die Vereinbarkeit von Regelungen des Internationalen Steuerrechts mit dem Subventionsrecht der Welthandelsorganisation*. Frankfurt am Main: Peter Lang, 2007, p. 98.

¹¹⁶² Cf. STRICKER, Tobias K. *Die Vereinbarkeit von Regelungen des Internationalen Steuerrechts mit dem Subventionsrecht der Welthandelsorganisation*. Frankfurt am Main: Peter Lang, 2007, p. 98. A esse respeito observa Hanno Kube: “No account has yet been taken of the fact that such a market does not exist from the outset in the area of taxation” (KUBE, Hanno E. Competence conflicts and solutions: national tax exemptions and transnational controls. *Columbia Journal of European Law*, New York, v. 9, p. 103, 2003).

¹¹⁶³ Adianta-se, entretanto, que a inaptidão do benefício relativamente ao alcance de sua finalidade redundaria em inconstitucionalidade. Retornar-se-á a esse aspecto no Capítulo 5.

exemplo, a realização de um investimento em uma determinada região –, o contribuinte ainda não tenha realizado o fato jurídico tributário do tributo ao qual se refere a vantagem – por exemplo, auferir renda em um determinado ano-base.

2.2.1.2.3. Subsídios Tributários Proibidos

Conforme o artigo 3 do ASMC, serão proibidos tanto os subsídios vinculados de fato, quanto àqueles vinculados de direito ao desempenho exportador ou à utilização preferencial de produtos nacionais em detrimento daqueles de origem estrangeira. Tratam-se de subsídios presumidamente específicos, conforme estabelecido no parágrafo 3 do artigo 2 do ASMC¹¹⁶⁴.

O vínculo de direito apto à configuração do subsídio proibido é aquele que pode ser depreendido da própria norma veiculadora do subsídio, ainda que implicitamente¹¹⁶⁵. Assim, relativamente a benefícios fiscais, pode-se concluir que estes guardarão o vínculo de direito exigido pelo artigo 3 do ASMC, caso a norma que os veicule atrele a concessão do benefício (consequente normativo) ao desempenho exportador ou à utilização de produtos nacionais em detrimento de estrangeiros (antecedente normativo). Por outro giro, pode-se afirmar que caso se esteja diante de benefício fiscal condicionado ao desempenho exportador ou à utilização de produtos nacionais em detrimento de estrangeiros, restará configurado o vínculo exigido pelo artigo 3 do ASMC.

Mais complexa, entretanto, afigura-se a demonstração de benefícios fiscais que mantêm vínculo de fato com o desempenho exportador ou com a utilização de produtos nacionais em detrimento dos estrangeiros. A esse respeito, vale transcrever o disposto na nota de rodapé 4, relativa à alínea “a” do parágrafo 1 do artigo 3 do ASMC:

“Esta norma será satisfeita quando os fatos demonstrarem que a concessão de um subsídio, ainda que não esteja vinculada de

¹¹⁶⁴ ACORDO sobre Subsídios e Medidas Compensatórias = AGREEMENT on Subsidies and Countervailing Measures. 12 abril 1994. Disponível em: <<http://www.desenvolvimento.gov.br/sitio/interna/interna.php?area=5&menu=367&refr=366>>. Acesso em: 13 jan. 2013.

¹¹⁶⁵ Cf. LUJA, Raymond H. C. *Assessment and recovery of tax incentives in the EC and the WTO: a view on trade subsidies, state aids and direct taxation*. Antwerp: Intersentia, 2003, p. 128.

direito ao desempenho exportador, está de fato vinculada a exportações ou ganhos com exportações reais ou previstos. O simples fato de que subsídios sejam concedidos a empresas exportadoras não deverá, por si só, ser considerado como subsídio a exportação, no sentido definido neste artigo”¹¹⁶⁶.

Ante o exposto, a aferição do vínculo de fato impõe uma demonstração da “relação de condicionalidade ou dependência”¹¹⁶⁷ entre a concessão do benefício e o desempenho exportador, o qual é expresso pelas “exportações ou ganhos com exportações reais ou previstos”. Semelhante raciocínio pode ser estendido para a configuração do vínculo entre subsídios e a utilização de produtos nacionais em detrimento de estrangeiros, exigido pela alínea “b” do parágrafo 1 do artigo 3 do ASMC. Fundamental anotar que a mera possibilidade de antecipação de que determinado subsídio poderia aumentar exportações ou o consumo de produtos nacionais em detrimento de estrangeiros não é suficiente para a caracterização do vínculo exigido pelo artigo 3 do ASMC, porquanto este, reitera-se, exige que a própria concessão do benefício esteja condicionada ao desempenho exportador ou ao uso preferencial de produtos nacionais¹¹⁶⁸. Da mesma forma, a concessão de benefício fiscal a exportador não implica, por si só, concessão de subsídio proibido.

O ASMC, em seu Anexo 1, veicula, uma “lista ilustrativa de subsídios a exportação”, a qual, além de fazer referência a subsídios não tributários, arrola determinados subsídios tributários, deixando evidente que estes podem se relacionar tanto a tributos diretos quanto indiretos.

Assim, a título exemplificativo, observar que a mencionada lista dispõe que “isenção, remissão ou diferimento total ou parcial, concedido especificamente em função de exportações, de impostos diretos ou impostos sociais pagos ou pagáveis por empresas industriais ou comerciais” são considerados subsídios à exportação. Vale anotar que,

¹¹⁶⁶ ACORDO sobre Subsídios e Medidas Compensatórias = AGREEMENT on Subsidies and Countervailing Measures. 12 abril 1994. Disponível em: <<http://www.desenvolvimento.gov.br/sitio/interna/interna.php?area=5&menu=367&refr=366>>. Acesso em: 13 jan. 2013.

¹¹⁶⁷ LUJA, Raymond H. C. *Assessment and recovery of tax incentives in the EC and the WTO: a view on trade subsidies, state aids and direct taxation*. Antwerp: Intersentia, 2003, p. 128.

¹¹⁶⁸ “The existence of this relationship must be inferred from all relevant facts; which facts are relevant will depend on the circumstances of a case. The export orientation of a recipient may be relevant, but it is by itself insufficient to conclude that a subsidy is tied to exportation or export earnings. For *de facto* export contingency to be fulfilled, it is not necessary that the recipient himself had a reasonable knowledge of the existence of such contingency since the prohibition focuses on the granting WTO Member State” (LUJA, Raymond H. C. *Assessment and recovery of tax incentives in the EC and the WTO: a view on trade subsidies, state aids and direct taxation*. Antwerp: Intersentia, 2003, p. 129).

segundo esclarecimento do próprio ASMC na nota de rodapé 58, o “termo ‘impostos diretos’ significa impostos sobre salários, lucros, juros, rendas, direitos de autor e todas as outras formas de ganho, além de impostos sobre a propriedade de bens imóveis”¹¹⁶⁹. Não há dúvidas, todavia, de que também benefícios relacionados à tributação indireta podem caracterizar subsídios proibidos, nos termos do ASMC¹¹⁷⁰. Nessa esteira, deve-se fazer referência ao disposto na alínea “g” do Anexo I ao ASMC, que alude à “isenção ou remissão de impostos indiretos sobre a produção e a distribuição de produtos exportados, além daqueles aplicados sobre a produção e a distribuição de produto similar vendido para consumo interno”, lembrando-se que, segundo a mencionada nota de rodapé 58, “o termo ‘impostos indiretos’ significa tributos sobre vendas, consumo, volume de negócio, valor acrescido, franquias, selo, transmissões, estoques e equipamentos, ajustes fiscais na fronteira e todos os impostos além dos que se denominam impostos diretos e direitos de importação”¹¹⁷¹.

2.2.1.3. Subsídios Tributários Acionáveis

Conforme se pode depreender do artigo 5 do ASCM, subsídios acionáveis são os subsídios específicos, conforme definição do parágrafo 2 do artigo 1 – dos quais decorra efeitos danosos aos interesses de outros membro.

Assim caso benefícios fiscais configurem subsídios, nos termos acima discutidos, sejam (i) específicos e (ii) causem os efeitos listados no artigo 5 do ASMC – atingindo negativamente os interesses de outro membro – estar-se-á diante de medida acionável e, portanto, sujeita a restrições. Note-se, portanto, que os subsídios classificados como “acionáveis” não são, em si, proibidos, lembrando-se, que, diferentemente dos subsídios

¹¹⁶⁹ ACORDO sobre Subsídios e Medidas Compensatórias = AGREEMENT on Subsidies and Countervailing Measures. 12 abril 1994. Disponível em: <<http://www.desenvolvimento.gov.br/sitio/interna/interna.php?area=5&menu=367&refr=366>>. Acesso em: 13 jan. 2013.

¹¹⁷⁰ Cf. QURESHI, Asif. Trade-related aspects of international taxation: a new WTO Code of conduct? *Journal of World Trade*, Geneva, 1996, v. 30, n. 2, p. 176, abr. 1996.

¹¹⁷¹ ACORDO sobre Subsídios e Medidas Compensatórias = AGREEMENT on Subsidies and Countervailing Measures. 12 abril 1994. Disponível em: <<http://www.desenvolvimento.gov.br/sitio/interna/interna.php?area=5&menu=367&refr=366>>. Acesso em: 13 jan. 2013.

proibidos, os efeitos distorcivos decorrentes dos subsídios recorríveis são menos evidentes¹¹⁷². Não obstante, tais medidas podem vir a ser questionadas perante o OSC/OMC – ensejando, inclusive, a imposição de medidas compensatórias – caso gerem efeitos desfavoráveis para outro membro da OMC¹¹⁷³.

A fim de se determinar a relevância da categoria “subsídios acionáveis” para o presente estudo, faz-se fundamental verificar quando um subsídio é específico, pois, diferentemente do que se verifica relativamente a benefícios proibidos, não há, aqui, presunção de especificidade. Por outro giro, subsídios tributários só poderão ser classificados como acionáveis após superarem o “teste da especificidade”¹¹⁷⁴, o que requer “provas positivas”, conforme exigido pelo parágrafo 4 do artigo 2 do ASMC¹¹⁷⁵.

Os critérios para verificar se um subsídio destina-se especificamente a uma empresa, indústria ou grupo de empresas ou de indústrias estão arrolados no artigo 2 do ASMC. A especificidade está intimamente relacionada à discriminação, de modo que todos os critérios arrolados no mencionado dispositivo para aferição da especificidade pressupõem o caráter discriminatório do benefício¹¹⁷⁶. Segundo Ana Carla Bliacheriene¹¹⁷⁷, é possível uma aproximação da noção de especificidade a partir de quatro abordagens, quais sejam, “a) empresarial; b) industrial; c) regional; e d) *per se* ou subsídios proibidos”. O último caso corresponde à presunção de especificidade no caso de subsídios proibidos, sobre os quais já se discorreu acima. Como se pode observar, as abordagens mencionadas relacionam-se ao critério discriminatório adotado. Nesse sentido, é a alínea “a” do parágrafo 1 do artigo 2 do ASMC: “o subsídio será considerado específico quando a autoridade outorgante, ou a legislação pela qual essa autoridade deve reger-se,

¹¹⁷² Cf. LUJA, Raymond H. C. *Assessment and recovery of tax incentives in the EC and the WTO: a view on trade subsidies, state aids and direct taxation*. Antwerp: Intersentia, 2003, p.136.

¹¹⁷³ Cf. GONZÁLEZ, Flavio Floreal. *Dumping y subsidios en el comercio internacional*. Buenos Aires: Ad-hoc, 2001, p. 86.

¹¹⁷⁴ “No que concerne ao *onus probandi*, caberá a parte que alega provar a especificidade, a menos que se trate de um subsídio proibido que se presume a especificidade” (BLIACHERIENE, Ana Carla. *Defesa comercial: dumping, antidumping, subsídio, medidas compensatórias, medidas de salvaguarda*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 147).

¹¹⁷⁵ Quadra destacar, conforme já antecipado, que a especificidade não compõe a definição de subsídio, muito embora seja elemento determinante para sua relevância, conforme se depreende do parágrafo 2 do artigo 1 do ASMC.

¹¹⁷⁶ Cf. FRATALOCCHI, Aldo; ZUNINO, Gustavo. *El comercio internacional de mercaderías: su regulación en la Organización Mundial de Comercio*. Buenos Aires: Librería Editorial, 1997, p. 188.

¹¹⁷⁷ *Defesa comercial: dumping, antidumping, subsídio, medidas compensatórias, medidas de salvaguarda*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 145.

explicitamente limitar o acesso ao subsídio a apenas determinadas empresas”¹¹⁷⁸. Assim, como esclarece Luja¹¹⁷⁹, o referencial em face do qual deve ser aferida a especificidade é o grupo de todas as empresas e setores industriais dentro de uma determinada jurisdição. Nesse sentido, o autor conclui que “subsidies granted to all enterprises or to all sector of industry in such jurisdiction are therefore not regarded to be specific, and thus not to be actionable”¹¹⁸⁰.

Lembrando-se que a “concessão de vantagem” e, conseqüentemente, a discriminação – tendo em vista a capacidade contributiva – é elemento definatório de benefícios fiscais, não se observa, até aqui, nenhum empecilho à possibilidade de benefícios fiscais configurarem benefícios acionáveis, nos termos do ASMC¹¹⁸¹. Não se pode, entretanto, deixar de chamar a atenção para o disposto na alínea “b” do parágrafo 1 do artigo 2 do ASMC:

“não ocorrerá especificidade quando a autoridade outorgante, ou a legislação pela qual essa autoridade deve reger-se, estabelecer condições ou critérios objetivos que disponham sobre o direito de acesso e sobre o montante a ser concedido, desde que o direito seja automático e que as condições e critérios sejam estritamente respeitados. As condições e critérios deverão ser claramente estipulados em lei, regulamento ou qualquer outro documento oficial, de tal forma que se possa proceder à verificação”¹¹⁸².

¹¹⁷⁸ ACORDO sobre Subsídios e Medidas Compensatórias = AGREEMENT on Subsidies and Countervailing Measures. 12 abril 1994. Disponível em: <<http://www.desenvolvimento.gov.br/sitio/interna/interna.php?area=5&menu=367&refr=366>>. Acesso em: 13 jan. 2013.

¹¹⁷⁹ *Assessment and recovery of tax incentives in the EC and the WTO: a view on trade subsidies, state aids and direct taxation*. Antwerp: Intersentia, 2003, p. 137.

¹¹⁸⁰ LUJA, Raymond H. C. *Assessment and recovery of tax incentives in the EC and the WTO: a view on trade subsidies, state aids and direct taxation*. Antwerp: Intersentia, 2003, p. 137.

¹¹⁸¹ Acerca de subsídios regionais, vale fazer alusão às considerações de Luja: “If access to a subsidy is limited to certain enterprises within a designated geographical region within the jurisdiction of the granting authority, it will be considered specific.

Regarding the latter, it is of special importance to tax incentives to establish an appropriate reference group in order to determine whether there is any ‘limitation’. When there is one tax law on income or corporation taxes applicable to the entire territory of a Member State, the reference group will consist of all the enterprises and sectors within that territory. Providing lower tax rates to companies in a specific region, in comparison to an otherwise unitary tax level, could lead to specificity. However, in some federal states the competence to levy direct taxes like income tax and corporation tax is not at the federal level. If each state within such federation may levy its own taxes, specificity must be present within the territory of that state. One cannot simply assume specificity – at the federal level – on the basis of a difference in taxation between the states” (LUJA, Raymond H. C. *Assessment and recovery of tax incentives in the EC and the WTO: a view on trade subsidies, state aids and direct taxation*. Antwerp: Intersentia, 2003, p. 138).

¹¹⁸² ACORDO sobre Subsídios e Medidas Compensatórias = AGREEMENT on Subsidies and Countervailing Measures. 12 abril 1994. Disponível em: <<http://www.desenvolvimento.gov.br/sitio/interna/interna.php?area=5&menu=367&refr=366>>. Acesso em: 13 jan. 2013.

Tendo em vista que benefícios fiscais seguros, nos termos do direito interno – conforme largamente debatido no Capítulo 3 – devem, necessariamente, observância à legalidade e à igualdade – lembrando-se que benefícios injustificados (“favores fiscais”) são vedados pelo ordenamento jurídico brasileiro –, percebe-se uma confluência entre as exigências constitucionais e o dispositivo do ASMC ora transcrito. Ainda que essa confluência não exclua o fato de que as disposições sobre subsídios acionáveis do ASMC impliquem restrições à concessão de benefícios fiscais por parte do Estado brasileiro, tais restrições perdem relevância – relativamente à realização da segurança jurídica dos benefícios fiscais – caso coincidam com exigências constitucionais.

Não obstante, ainda que o dispositivo transcrito aponte para a mencionada confluência, há que se notar que não necessariamente esta se verifica, pois, se por um lado o ASMC exige “critérios objetivos” para que a especificidade seja afastada, por outro lado, deve-se lembrar que a admissibilidade da discriminação, sob o ponto de vista do direito constitucional interno, é aferida em função da sua finalidade¹¹⁸³, conforme se demonstrou no Capítulo 3. Ocorre que, como anota Ana Carla Bliacheriene os “os motivos de ordem interna que levam um Estado a optar pela concessão de um subsídio (...) não têm a menor significância para sua especificidade”¹¹⁸⁴. Portanto, ainda que uma discriminação seja justificável sob a ótica do direito constitucional interno, não necessariamente essa justificação será apta a afastar o caráter específico do subsídio tributário.

Quadra, ainda, fazer alusão à especificidade de fato¹¹⁸⁵, prevista na alínea “c” do parágrafo 1 do artigo 2 do ASMC, a qual pode ser aferida caso haja a medida considerada seja aparentemente não específica. Nesse caso, o ASMC autoriza que se leve em consideração outros fatores para a aferição da especificidade, tais como “uso predominante de um programa de subsídios por número limitado de empresas, concessão de parcela

¹¹⁸³ Embora, conforme demonstrado no Capítulo 3, seja necessária uma análise da legitimidade do critério de discriminação antes de se proceder à análise de proporcionalidade – lembrando-se que, esta, sim, se dá em função da finalidade da discriminação –, tem-se que, ainda que determinada norma veiculadora de benefício fiscal adote critério de discriminação constitucionalmente vedado, a adoção de tal critério poderá ser justificada.

¹¹⁸⁴ BLIACHERIENE, Ana Carla. *Defesa comercial: dumping, antidumping, subsídio, medidas compensatórias, medidas de salvaguarda*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, 146.

¹¹⁸⁵ Cf. BLIACHERIENE, Ana Carla. *Defesa comercial: dumping, antidumping, subsídio, medidas compensatórias, medidas de salvaguarda*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, 146-147; STRICKER, Tobias K. *Die Vereinbarkeit von Regelungen des Internationalen Steuerrechts mit dem Subventionsrecht der Welthandelsorganisation*. Frankfurt am Main: Peter Lang, 2007, p. 107-108.

desproporcionalmente grande do subsídio a determinadas empresas apenas e o modo pelo qual a autoridade outorgante exerceu seu poder discricionário na decisão de conceder um subsídio”.

Lembrando-se que a caracterização da acionabilidade requer, além da especificidade, que o subsídio afete, de forma negativa, o interesse de outros membros da OMC, deve-se notar que, conforme esclarecido nas alíneas do artigo 2 do ASMC, por efeitos danosos aos interesses de outros membros da OMC deve-se entender: (i) “dano à indústria nacional de outro membro” – incluindo-se aqui também a ameaça de dano, tendo em vista o artigo 15 do ASMC –, (ii) “anulação ou prejuízo de vantagens resultantes para outros Membros, direta ou indiretamente, do GATT 1994, em especial as vantagens de concessões consolidadas sob o Artigo II do GATT 1994”, (iii) grave dano ou ameaça de grave dano aos interesses de outro membro¹¹⁸⁶. Portanto, ainda que benefícios fiscais caracterizem subsídios específicos, é necessário que tais medidas afetem os interesses de membros da OMC, da forma mencionada, para que caracterizem benefícios acionáveis e, conseqüentemente, sejam sujeitos a restrições.

Finalmente, vale observar, novamente com Luja, que, além de a caracterização de benefícios requerer a presença dos dois elementos sobre os quais se discorreu – especificidade e efeitos adversos aos interesses de outro membro da OMC –, faz-se necessário, ainda, um nexo causal entre tais elementos¹¹⁸⁷.

¹¹⁸⁶ ACORDO sobre Subsídios e Medidas Compensatórias = AGREEMENT on Subsidies and Countervailing Measures. 12 abril 1994. Disponível em: <<http://www.desenvolvimento.gov.br/sitio/interna/interna.php?area=5&menu=367&refr=366>>. Acesso em: 13 jan. 2013.

¹¹⁸⁷ LUJA, Raymond H. C. *Assessment and recovery of tax incentives in the EC and the WTO: a view on trade subsidies, state aids and direct taxation*. Antwerp: Intersentia, 2003, p. 136.

2.2.2. Subsídios no AsA

2.2.2.1. Subsídios à Exportação

O AsA logrou inserir, ordenadamente, o setor agrícola, no âmbito do GATT/1994¹¹⁸⁸, lembrando-se que aquele acordo foi veiculado pelo Anexo 1A ao Acordo Constitutivo da OMC. Trata-se, da mesma forma que o ASMC, de acordo multilateral de comércio, de modo que é de adesão obrigatória para todos os membros da OMC.

Os membros da OMC assumiram compromissos específicos relativamente a (i) acesso a mercados, (ii) apoio interno e (iii) concorrência nas exportações¹¹⁸⁹, os quais podem ser entendidos como os mecanismos escolhidos para o alcance do objetivo de tal acordo, qual seja, o estabelecimento de um sistema de comércio agrícola justo e orientado a mercado, consoante se depreende do preâmbulo do AsA¹¹⁹⁰. Diante disso, pode-se afirmar que, diferentemente do ASMC, o AsA versa apenas sobre a redução de subsídios, e não sobre sua eliminação de forma direta¹¹⁹¹.

Nesse sentido, também não é rigorosamente possível falar em uma disciplina geral e expressa sobre subsídios no âmbito do AsA – conforme verificado no âmbito do ASMC –, porquanto o regramento de subsídios relativos a produtos agrícolas fragmenta-se na disciplina de subsídios a exportação e de medidas de apoio domésticas (*domestic support measures*), as quais podem, todavia, ser referidas como subsídios domésticos¹¹⁹². Tendo

¹¹⁸⁸ Cf. COSTA, Ligia Maura. *OMC: manual prático da Rodada Uruguai*. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 33; DANTAS, Adriana de Menezes. *A eficácia das regras da OMC que disciplinam subsídios agrícolas: o desafio das mudanças*. 2008. 426f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008, p. 106; HERMANN, Christoph; WEIß, Wolfgang; OHLER, Christoph. *Welthandelsrecht*. München: C. H. Beck, 2007, p. 331.

¹¹⁸⁹ Os países menos desenvolvidos não assumiram compromissos relativamente à abertura de mercados ou à redução de subsídios (Cf. WORLD TRADE ORGANIZATION (WTO). *Agriculture: fairer markets for farmers*. Disponível em: <http://www.wto.org/english/thewto_e/whatis_e/tif_e/agrm3_e.htm>. Acesso em: 14 ago. 2010).

¹¹⁹⁰ Cf. ACORDO sobre Agricultura = AGREEMENT on Agriculture. 12 abril 1994. Disponível em: <<http://www.desenvolvimento.gov.br/sitio/interna/interna.php?area=5&menu=367&refr=366>>. Acesso em: 13 jan. 2013.

¹¹⁹¹ Cf. FRATALOCCHI, Aldo; ZUNINO, Gustavo. *El comercio internacional de mercaderías: su regulación en la Organización Mundial de Comercio*. Buenos Aires: Librería Editorial, 1997, p. 183.

¹¹⁹² Cf. DANTAS, Adriana de Menezes. *A eficácia das regras da OMC que disciplinam subsídios agrícolas: o desafio das mudanças*. 2008. 426f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de

em vista que a disciplina das duas formas de subsídios mencionados não se confundem, faz-se necessário tecer considerações sobre ambos os regramentos, de modo que seja possível aferir as implicações, decorrentes do AsA, à concessão de benefícios fiscais.

Antes, contudo, importa esclarecer, a interpretação e aplicação do AsA deve ser guiada pelo disposto no artigo 21 desse Acordo, o qual determina a aplicação do GATT/1994 e dos demais Acordos Multilaterais de Comércio constantes no Anexo 1A do Acordo Constitutivo da OMC. Essa determinação permite que se compreenda o AsA como *lex specialis* relativamente ao GATT e aos demais acordos mencionados – dentre os quais merece destaque o ASMC –, os quais, conseqüentemente, atuam como *lex generalis* em face do AsA, complementando, inclusive, o significado dos institutos deste¹¹⁹³. Não obstante, em havendo antinomia, deve prevalecer o AsA¹¹⁹⁴.

Essas considerações são sobremaneira relevantes para a definição de “subsídios” no âmbito do AsA, porquanto este não veicula tal definição. Portanto, a definição de “subsídios” veiculada pelo ASMC e apresentada acima deve ser estendida ao AsA, lembrando que, não obstante as objeções¹¹⁹⁵, este tem sido o entendimento prevalecente, observando-se ainda, que tal extensão já foi feita pelo OSC/OMC¹¹⁹⁶. Com isso, a já

São Paulo, São Paulo, 2008, 2008, p. 111-112; HERMANN, Christoph; WEIß, Wolfgang; OHLER, Christoph. *Welthandelsrecht*. München: C. H. Beck, 2007, p. 331; JANK, Marcos S. (coord.); ARAÚJO, Leandro Rocha de; LIMA, Rodrigo C. A.; JUNQUEIRA, Carla. Agricultura. In: THORSTENSEN, Vera; JANK, Marcos S. *O Brasil e os grandes temas do comércio internacional*. São Paulo: Lex Editora; Aduaneiras, 2005, p. 45.

¹¹⁹³ BLIACHERIENE, Ana Carla. *Defesa comercial: dumping, antidumping, subsídio, medidas compensatórias, medidas de salvaguarda*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 174.

¹¹⁹⁴ Cf. BLIACHERIENE, Ana Carla. *Defesa comercial: dumping, antidumping, subsídio, medidas compensatórias, medidas de salvaguarda*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 174; DANTAS, Adriana de Menezes. *A eficácia das regras da OMC que disciplinam subsídios agrícolas: o desafio das mudanças*. 2008. 426f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008, p. 128.

¹¹⁹⁵ Nesse sentido, contrariamente à extensão da definição de subsídios do ASMC ao AsA, vale fazer alusão ao argumento de que a definição veiculada pelo artigo 1 do ASMC seria aplicável tão somente a esse Acordo, tendo em vista a suposta limitação contida no próprio dispositivo (“para os fins deste Acordo, considerar-se-á a ocorrência de subsídio quando...”). Importa mencionar, ainda, a objeção de que a configuração de subsídio no âmbito do ASMC exigiria a especificidade, o que não seria necessário nos termos do AsA.

Sucintamente, vale observar que a primeira objeção vai de encontro à interpretação de tratados conforme o contexto, regra geral de interpretação entabulada no artigo 31 da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados. Relativamente ao segundo argumento, deve-se enfatizar que a noção de especificidade não compõe a definição de subsídios, nos termos do ASMC, porquanto apenas é exigida para a caracterização de subsídio relevante (Cf. BLIACHERIENE, Ana Carla. *Defesa comercial: dumping, antidumping, subsídio, medidas compensatórias, medidas de salvaguarda*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 137; OLIVEIRA, Luciana Maria. *Exportação agrícola: a regulamentação dos subsídios na OMC*. Curitiba: Juruá, 2008, p. 151-152;)

¹¹⁹⁶ Cf. WORLD TRADE ORGANIZATION (WTO). United States – Tax Treatment for “Foreign Sales Corporations”. Report of the Appellate Body (WT/DS108/AB/R) – 24 fev. 2000. Dispute DS108. Complainant: European Communities. Respondent: United States. Disponível em:

mencionada relevância da forma do auxílio estatal concedido para a caracterização de subsídios nos termos do ASMC¹¹⁹⁷ também se estende ao AsA, de maneira que, também nos termos do AsA, é possível falar em subsídios tributários, o que quer significar que a concessão de benefícios fiscais também está disciplinada por esse Acordo.

Nesse sentido e tendo em vista a definição de subsídios acima apresentada – com base no ASMC – o disposto na alínea “e” do artigo 1 do AsA¹¹⁹⁸, pode-se definir subsídios à exportação como auxílios econômicos governamentais, *subordinados ao desempenho das exportações*, concedidos por ação ou omissão, de modo a conferir uma vantagem ao seu beneficiário. Todavia, diante de disposição expressa da alínea “e” do artigo 1 do AsA, pode-se afirmar que as práticas descritas no parágrafo 1 do artigo 9 do AsA¹¹⁹⁹ são presumidamente subsídios agrícolas à exportação, de modo que tal caracterização independe da recondução de tais práticas à definição de subsídios à exportação ora

<http://docsonline.wto.org/GEN_viewerwindow.asp?http://docsonline.wto.org:80/DDFDDocuments/t/WT/DS/108ABR.DOC>. Acesso em: 22 ago. 2012.

¹¹⁹⁷ Cf. STRICKER, Tobias K. *Die Vereinbarkeit von Regelungen des Internationalen Steuerrechts mit dem Subventionsrecht der Welthandelsorganisation*. Frankfurt am Main: Peter Lang, 2007, p. 145.

¹¹⁹⁸ “e) por “subsídios à exportação” entendem-se os subsídios subordinados ao desempenho das exportações, incluindo-se os subsídios à exportação listados no Artigo 9 do presente Acordo” (ACORDO sobre Agricultura = AGREEMENT on Agriculture. 12 abril 1994. Disponível em: <<http://www.desenvolvimento.gov.br/sitio/interna/interna.php?area=5&menu=367&refr=366>>. Acesso em: 13 jan. 2013).

¹¹⁹⁹ “Artigo 9

Compromissos em Matéria de Subsídios à Exportação

1. Os seguintes subsídios à exportação estão sujeitos aos compromissos de redução assumidos em virtude do presente Acordo:

- a) a concessão pelos governos ou por organismos públicos a uma empresa, a uma indústria, a produtores de um produto agrícola, a uma cooperativa ou outra associação de tais produtores ou a entidade de comercialização, de subsídios diretos, incluindo pagamentos em espécie, subordinada ao desempenho de suas exportações;
- b) a venda ou a distribuição para exportação, realizada pelos governos ou por organismos públicos, de estoques não comerciais de produtos agrícolas a preço inferior ao preço comparável cobrado por produto similar a compradores no mercado interno;
- c) os pagamentos para exportação de um produto agrícola financiado por medidas governamentais que representem ou não um ônus ao tesouro nacional, incluindo os pagamentos financiados com recursos procedentes de uma taxa, imposto ao referido produto agrícola ou Imposta a um produto agrícola a partir do qual o produto exportado é obtido;
- d) a concessão de subsídios para reduzir os custos de comercialização das exportações de produtos agrícolas (exceto os serviços de promoção à exportação e de consultoria amplamente disponíveis), incluindo os custos de manuseio de aperfeiçoamento e outros custos de processamento, assim como os custos de transporte e frete internacionais;
- e) as tarifas de transporte interno e de frete para carregamentos à exportação estabelecidas ou impostas pelos governos em termos mais favoráveis do que aqueles para carregamentos internos;
- f) Os subsídios a produtos agrícolas subordinados à incorporação de tais produtos a produtos exportados” (ACORDO sobre Agricultura = AGREEMENT on Agriculture. 12 abril 1994. Disponível em: <<http://www.desenvolvimento.gov.br/sitio/interna/interna.php?area=5&menu=367&refr=366>>. Acesso em: 13 jan. 2013).

apresentada¹²⁰⁰. Finalmente, diante do contexto e da finalidade do AsA, tem-se que também as práticas previstas no parágrafo 2 do artigo 10 do AsA¹²⁰¹ devem ser presumidamente consideradas subsídios à exportação¹²⁰².

Tendo em vista que as medidas previstas no parágrafo 1 do artigo 9 e aquelas mencionadas no parágrafo 2 do artigo 10 do AsA são consideradas subsídios independentemente de sua recondução à definição de subsídios decorrente do ASMC, importa verificar a possibilidade de também essas medidas se apresentarem na forma de benefícios fiscais, ou, por outro giro, se benefícios fiscais caracterizam os subsídios previstos nos dispositivos mencionados.

A esse respeito, deve-se observar que benefícios fiscais podem caracterizar as medidas descritas nas alíneas “c”, “d” e “f” do parágrafo 1 do artigo 9 do AsA, o que ocorrerá caso apresentem as características especificadas em tais alíneas¹²⁰³. De outra banda, não há que se cogitar da concessão dos subsídios previstos nas outras alíneas do artigo 9 do AsA sob a forma de benefícios fiscais, dada a especificidade de tal descrição. Similarmente, também não é possível que os subsídios previstos no parágrafo 2 do artigo 10 do AsA (concessão de créditos à exportação, garantias de crédito à exportação e programas de seguro) sejam concedidos sob a forma de benefícios fiscais.

¹²⁰⁰ Cf. WORLD TRADE ORGANIZATION (WTO). European Communities – Export Subsidies on Sugar. Report of the Appellate Body (WT/DS265/AB/R; WT/DS266/AB/R; WT/DS283/AB/R) – 28 abr. 2005. Dispute DS265. Complainant: Australia. Respondent: European Communities. Disponível em: <http://docsonline.wto.org/GEN_viewerwindow.asp?http://docsonline.wto.org:80/DDFDocuments/t/WT/DS/283ABR.doc>. Acesso em: 15 ago. 2010.

¹²⁰¹ “2. Os Membros se comprometem a esforçar-se pela elaboração de disciplinas internacionalmente acordadas para reger a concessão de créditos à exportação, garantias de créditos à exportação ou programas de seguro e, após acordo, tais disciplinas a conceder os créditos à exportação, as garantias de créditos à exportação ou os programas de seguro em conformidade unicamente com as mesmas” (ACORDO sobre Agricultura = AGREEMENT on Agriculture. 12 abril 1994. Disponível em: <<http://www.desenvolvimento.gov.br/sitio/interna/interna.php?area=5&menu=367&refr=366>>. Acesso em: 13 jan. 2013).

¹²⁰² Cf. DANTAS, Adriana de Menezes. *A eficácia das regras da OMC que disciplinam subsídios agrícolas: o desafio das mudanças*. 2008. 426f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008, p. 108-109; OLIVEIRA, Luciana Maria. *Exportação agrícola: a regulamentação dos subsídios na OMC*. Curitiba: Juruá, 2008, p. 152.

¹²⁰³ Nesse sentido, vale fazer referência à nossa síntese: “Assim, para subsumirem-se às alíneas ‘c’, ‘d’ e ‘f’, os subsídios tributários devem, respectivamente, (i) corresponder a um pagamento – negativo, logicamente – para a exportação de produto agrícola financiado por medidas governamentais, (ii) ser concedidos ‘para reduzir os custos de comercialização das exportações de produtos agrícolas (exceto os serviços de promoção à exportação e de consultoria amplamente disponíveis), incluindo os custos de manuseio de aperfeiçoamento e outros custos de processamento, assim como os custos de transporte e frete internacionais’ e (iii) direcionar-se ‘a produtos agrícolas subordinados à incorporação de tais produtos a produtos exportados’ (ASSIS, Karoline Marchiori de. A disciplina dos subsídios no Acordo sobre Agricultura: das limitações à concessão de benefícios fiscais. In: TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário internacional aplicado*. V. VI. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 300-301).

De plano, pode-se afirmar que, diferentemente do que se verifica no ASMC¹²⁰⁴, os subsídios à exportação agrícola são permitidos nos termos definidos pelo AsA¹²⁰⁵ e nas listas de concessões de cada membro da OMC. Portanto, para se verificar as limitações à tais subsídios – e, conseqüentemente, à concessão de benefícios fiscais – deve-se demarcar tal disciplina, a qual se orienta a partir do (i) tipo de subsídio e do (ii) tipo de produto agrícola. Nesse sentido, há que se observar que os subsídios podem ser *listados*, se constantes na lista do parágrafo 1 do artigo 9 do AsA ou *não listados*, se não mencionados em tal lista. Os produtos agrícolas, por sua vez, podem ser *especificados*, se expressos na lista de concessão de cada Estado-membro, ou *não especificados*, se não referidos em tal lista¹²⁰⁶. Diante disso, pode-se sintetizar a disciplina de subsídios agrícolas do AsA da seguinte forma:

- A concessão de subsídios listados a produtos especificados é *permitida* dentro “dos níveis de compromisso para desembolsos orçamentários e quantidades ali especificados”¹²⁰⁷;
- A concessão de subsídios listados a produtos não especificados é *proibida*¹²⁰⁸;
- A concessão de subsídios não listados a produtos especificados¹²⁰⁹ é *permitida*, dentro dos limites previstos nas listas de concessão¹²¹⁰ e desde que não sejam

¹²⁰⁴ Vale observar que o parágrafo 1 do artigo 3 do ASMC, que dispõe sobre subsídios proibidos, expressamente excepciona o disposto no AsA. Cf. WAGNER, Johann. *Direkt Steuern und Welthandelsrecht: das Verbot ertragsteuerlicher Exportsubventionen im Recht der WTO*. Baden-Baden: Nomos, 2006, p. 106.

¹²⁰⁵ CHAMBOVEY, Didier. How the expiry of the peace clause (article 13 of the WTO agreement on agriculture) might alter disciplines on agricultural subsidies in the WTO framework. *Journal of World Trade*, Geneva, v. 36, n. 2, p. 346-347, abr. 2002.

¹²⁰⁶ Cf. OLIVEIRA, Luciana Maria. *Exportação agrícola: a regulamentação dos subsídios na OMC*. Curitiba: Juruá, 2008, p. 163-166.

¹²⁰⁷ Nesse sentido é o disposto no parágrafo 3 do artigo 3 do AsA:

“3. Sujeito às disposições dos parágrafos 2 (b) e 4 do Artigo 9, nenhum Membro concederá os subsídios à exportação listados no parágrafo 1 do Artigo 9 aos produtos agrícolas ou grupos de produtos especificados na Seção II da Parte IV de sua Lista, além dos níveis de compromisso para desembolsos orçamentários e quantidades ali especificados e não concederá tais subsídios a qualquer produto agrícola que não esteja especificado naquela Seção de sua Lista” (ACORDO sobre Agricultura = AGREEMENT on Agriculture. 12 abril 1994. Disponível em: <<http://www.desenvolvimento.gov.br/sitio/interna/interna.php?area=5&menu=367&refr=366>>. Acesso em: 13 jan. 2013).

¹²⁰⁸ Essa conclusão pode ser depreendida da parte final do parágrafo 3 do artigo 3 do AsA.

¹²⁰⁹ Importa registrar a controvérsia doutrinária acerca da legalidade dos subsídios à exportação não listados. Nesse sentido, diferentemente posição aqui sustentada cf. DANTAS, Adriana de Menezes. *A eficácia das regras da OMC que disciplinam subsídios agrícolas: o desafio das mudanças*. 2008. 426f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008, p. 109; KENNEDY, Kevin C. Reforming farm trade in next round of WTO multilateral trade negotiations. *Journal of World Trade*, Geneva, v. 35, n. 6, p.1071, dez. 2001.

“aplicados de maneira a resultar ou a ameaçarem resultar em tentativa de eludir (*circumvent*) os compromissos em matéria de subsídios à exportação, nem tampouco as transações não comerciais serão utilizadas para eludir tais compromissos”¹²¹¹;

- A concessão de subsídios não listados a produtos não especificados é *permitida*, desde que não sejam “aplicados de maneira a resultar ou a ameaçarem resultar em tentativa de eludir (*circumvent*) os compromissos em matéria de subsídios à exportação, nem tampouco as transações não comerciais serão utilizadas para eludir tais compromissos”¹²¹².

Haja vista as considerações acima acerca da possibilidade de subsídios à exportação agrícola serem concedidos sob a forma de benefícios fiscais, tem-se que tanto subsídios listados quanto não listados podem assumir a forma de benefícios fiscais. Similarmente, tanto produtos especificados como não especificados podem ser objeto de benefícios fiscais, de modo que, relativamente àqueles, a concessão de benefício deve observância aos limites constantes nas listas de concessão dos Estados-membros da OMC¹²¹³.

Vale anotar, ainda, que, com fulcro no artigo 19 e no artigo 21 do AsA, é possível que membros atingidos por subsídios agrícolas se valham dos recursos previstos no GATT e no ASMC. Nesse ponto, é fundamental atentar que, diante da expiração da chamada “cláusula de paz”¹²¹⁴ – veiculada pelo art. 13 do AsA – mesmo os subsídios agrícolas cuja

¹²¹⁰ Cf. CHAMBOVEY, Didier. How the expiry of the peace clause (article 13 of the WTO agreement on agriculture) might alter disciplines on agricultural subsidies in the WTO framework. *Journal of World Trade*, Geneva, v. 36, n. 2, p. 347, abr. 2002.

¹²¹¹ Essa conclusão pode ser depreendida do parágrafo 1 do artigo 10 do AsA:

“1. Os subsídios à exportação não arrolados no parágrafo 1 do Artigo 9 não serão aplicados de maneira a resultar ou a ameaçarem resultar em tentativa de eludir (*circumvent*) os compromissos em matéria de subsídios à exportação, nem tampouco as transações não comerciais serão utilizadas para eludir tais compromissos” (ACORDO sobre Agricultura = AGREEMENT on Agriculture. 12 abril 1994. Disponível em: <<http://www.desenvolvimento.gov.br/sitio/interna/interna.php?area=5&menu=367&refr=366>>. Acesso em: 13 jan. 2013).

¹²¹² Também essa conclusão decorre do parágrafo 1 do artigo 10 do AsA.

¹²¹³ A esse respeito, lembrando-se que os membros da OMC assumiram níveis de compromisso para desembolsos orçamentários e quantidades, vale destacar o disposto na alínea “c” do artigo 1 do AsA: “c) ‘desembolsos orçamentários’ ou ‘desembolsos’ compreendem igualmente a renúncia fiscal” (ACORDO sobre Agricultura = AGREEMENT on Agriculture. 12 abril 1994. Disponível em: <<http://www.desenvolvimento.gov.br/sitio/interna/interna.php?area=5&menu=367&refr=366>>. Acesso em: 13 jan. 2013).

¹²¹⁴ Faz-se necessário ressaltar as controvérsias relativas ao termo final do prazo de vigência da cláusula e a seus efeitos, lembrando-se que a mencionada cláusula restringia, por nove anos, o acionamento de subsídios agrícolas perante o OSC/OMC. Dado o limitado escopo deste trabalho, não se verifica oportunidade para um aprofundamento nas mencionadas controvérsias. Assim, para maiores considerações cf. CHAMBOVEY, Didier. How the expiry of the peace clause (article 13 of the WTO agreement on agriculture) might alter disciplines on agricultural subsidies in the WTO framework. *Journal of World Trade*, Geneva, v. 36, n. 2, p.

concessão foi apontada como “permitida” são acionáveis nos termos dos artigos 5 e 6 do ASMC¹²¹⁵ e ¹²¹⁶. Para tanto, faz-se necessário que tais subsídios sejam específicos e prejudiquem os interesses de outro membro da OMC. Tal exigência não se estende, entretanto, aos subsídios cuja concessão foi apontada como “proibida”, por serem estes proibidos *per se*, podendo ser acionados com base no artigo 3 do AsA ou no artigo 3 do ASMC¹²¹⁷.

2.2.2.2. Subsídios Domésticos

Os subsídios domésticos, por sua vez, não são definidos no AsA, o que exige que se recorra, novamente, à conceituação de subsídios veiculada pelo ASMC. A fim, todavia, de se especificar os subsídios domésticos – de modo que estes não se confundam com os subsídios à exportação –, é necessário que tais medidas não sejam subordinadas ao desempenho das exportações.

A disciplina dos subsídios domésticos agrícolas está intimamente relacionada aos compromissos de redução assumidos pelos Estados-membros da OMC¹²¹⁸ e à sua classificação em três caixas: caixa amarela (*amber box*), caixa azul (*blue box*) e caixa verde (*green box*). De plano, vale salientar que tão somente subsídios incluídos na caixa amarela têm sua concessão limitada pelo AsA. Portanto, a rigor, tão somente a regulamentação de benefícios domésticos de caixa amarela pode representar limitações à concessão de benefícios fiscais. Fundamental esclarecer, entretanto, que, mesmo relativamente a benefícios incluídos na caixa amarela não há uma proibição absoluta,

305-352, abr. 2002; MORGAN, David; GOH, Gavin. Peace in our time? An analysis of article 13 of the Agreement on Agriculture. *Journal of World Trade*, Geneva, v. 37, n. 5, p. 977-992, out. 2003.

¹²¹⁵ Cf. MORGAN, David; GOH, Gavin. Peace in our time? An analysis of article 13 of the Agreement on Agriculture. *Journal of World Trade*, Geneva, v. 37, n. 5, p. 990-991, out. 2003.

¹²¹⁶ Impende diferenciar a análise quanto à legalidade daquela relativa à acionabilidade de subsídios, lembrando-se, portanto, que mesmo subsídios concedidos em conformidade com o AsA são acionáveis caso sejam específicos e afetem negativamente interesses de outros membros da OMC (Cf. OLIVEIRA, Luciana Maria. *Exportação agrícola: a regulamentação dos subsídios na OMC*. Curitiba: Juruá, 2008, p. 187).

¹²¹⁷ Cf. MORGAN, David; GOH, Gavin. Peace in our time? An analysis of article 13 of the Agreement on Agriculture. *Journal of World Trade*, Geneva, v. 37, n. 5, p. 990, out. 2003.

¹²¹⁸ Cf. DANTAS, Adriana de Menezes. *A eficácia das regras da OMC que disciplinam subsídios agrícolas: o desafio das mudanças*. 2008. 426f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008, p. 112.

porquanto tais subsídios são permitidos dentro dos limites estabelecidos pela lista de concessão de cada membro¹²¹⁹.

Os subsídios de caixa amarela são, portanto, justamente os subsídios em face dos quais foram estabelecidos compromissos de redução, por serem os que mais distorcem a produção e o comércio internacional, e estão definidos no artigo 6 do AsA. Tendo em vista, portanto, o fato de que a limitação à concessão de benefícios de caixa amarela baseia-se em um confronto entre os subsídios efetivamente concedidos e os compromissos de redução assumidos pelos países, as medidas de apuração daqueles é sobremaneira relevante para a aferição dos limites em tela. Assim, pode-se afirmar, em linhas gerais, que a Medida Agregada de Apoio (MAA) Total Corrente¹²²⁰ de um determinado membro da OMC não deve exceder os limites anuais definidos para tal membro em sua lista de concessões¹²²¹. Neste ponto, vale observar que, diferentemente dos compromissos assumidos relativamente aos subsídios à exportação, que relacionam-se a produtos, os ajustes relativos a subsídios domésticos foram feitos em termos agregados, o que concede maior flexibilidade aos países¹²²².

¹²¹⁹ Cf. WORLD TRADE ORGANIZATION (WTO). *The boxes*. Disponível em: <http://www.wto.org/english/tratop_e/agric_e/agboxes_e.htm>. Acesso em: 22 ago. 2012.

¹²²⁰ Nesse ponto, importa trazer à baila as definições veiculadas pela alínea “h” do artigo 1 do AsA:

“h) por “Medida Agregada de Apoio Total” e “MAA Total” entende-se a soma de todo o apoio interno fornecido em favor de produtores agrícolas, obtida pela soma de todas as medidas agregadas de apoio para produtos agrícolas básicos, todas as medidas agregadas de apoio não especificado por produto e todas as medidas equivalentes de apoio para produtos agrícolas que:

i) com respeito ao apoio fornecido durante o período base (isto é, a “MAA Total de Base”) e ao máximo apoio permitido durante qualquer um dos anos do período de Implementação, ou após, (isto é, os “Níveis de Compromisso Anuais e Finais Consolidados”) seja especificado na Parte IV da Lista de um Membro; e

ii) com respeito ao nível do apoio efetivamente fornecido durante qualquer ano do período de implementação ou após (isto é, a “MAA Total Corrente”), seja calculado de acordo com as disposições do presente Acordo, incluindo-se o Artigo 6 e de acordo com os dados constitutivos e metodologia utilizados nas tabelas do material de apoio incorporadas por meio de referência na Parte IV da Lista de um Membro” (ACORDO sobre Agricultura = AGREEMENT on Agriculture. 12 abril 1994. Disponível em: <<http://www.desenvolvimento.gov.br/sitio/interna/interna.php?area=5&menu=367&refr=366>>. Acesso em: 13 jan. 2013).

¹²²¹ “Artigo 6

Compromissos em Matéria de Apoio Interno

(...)

3. Considerar-se-á que um Membro cumpriu seus compromissos de redução do apoio interno em todos os anos em que seu apoio interno em favor de produtores agrícolas expresso em termos de MAA Total Corrente não ultrapassar o correspondente nível de compromisso anual ou final consolidado especificado na Parte IV de sua Lista” (ACORDO sobre Agricultura = AGREEMENT on Agriculture. 12 abril 1994. Disponível em: <<http://www.desenvolvimento.gov.br/sitio/interna/interna.php?area=5&menu=367&refr=366>>. Acesso em: 13 jan. 2013).

¹²²² Cf. DANTAS, Adriana de Menezes. *A eficácia das regras da OMC que disciplinam subsídios agrícolas: o desafio das mudanças*. 2008. 426f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008, p. 115-116; ROSENTHAL, Paul C.; DUFFY, Lynn E. Reforming global trade in agriculture. In: STEWART, Terence P. (editor). *The World Trade Organization: the multilateral trade*

Os chamados “subsídios *de minimis*”, previstos pelo parágrafo 4 do artigo 6 do AsA¹²²³, são exceção à caixa amarela. Nesse sentido, importa salientar que a concessão de subsídios de caixa amarela por membros da OMC que não assumiram compromisso de redução somente será permitida se considerados *de minimis*¹²²⁴. Também determinadas medidas adotadas por países em desenvolvimento previstas pelo parágrafo 2 do mencionado artigo 6¹²²⁵ podem ser consideradas exceções à disciplina da caixa amarela.

Ademais, a “caixa azul” também representa uma exceção à disciplina da caixa amarela, porquanto abarca subsídios que, em princípio, deveriam ser reconduzidos à caixa amarela, mas, por serem concedidos no âmbito de programas de limitação da produção e por observarem os demais requisitos dispostos no parágrafo 5 do artigo 6 do AsA¹²²⁶,

framework for the 21st century and U.S. implementing legislation. Washington, DC: American Bar Association, Section of International Law and Practice, 1996, p. 168.

¹²²³ “4. a) Nenhum Membro terá obrigação de incluir no cálculo de seu MAA Total corrente nem reduzir:

i) O apoio interno por produto específico que normalmente seria obrigatoriamente incluído no cálculo de seu MAA Corrente, quando tal apoio não ultrapassar 5 por cento do valor total de sua produção de um produto agrícola básico durante o ano correspondente; e

ii) o apoio interno não especificado por produto que normalmente seria obrigatoriamente incluído no cálculo de seu MAA Corrente, quando tal apoio não ultrapassar 5 por cento do valor de sua produção agrícola total.

b) No caso dos países em desenvolvimento Membros, o percentual de *de minimis* estabelecido no presente parágrafo será de 10 por cento” (ACORDO sobre Agricultura = AGREEMENT on Agriculture. 12 abril 1994. Disponível em:

<<http://www.desenvolvimento.gov.br/sitio/interna/interna.php?area=5&menu=367&refr=366>>. Acesso em: 13 jan. 2013).

¹²²⁴ Cf. ROSENTHAL, Paul C.; DUFFY, Lynn E. Reforming global trade in agriculture. In: STEWART, Terence P. (editor). *The World Trade Organization: the multilateral trade framework for the 21st century and U.S. implementing legislation*. Washington, DC: American Bar Association, Section of International Law and Practice, 1996, p. 169.

¹²²⁵ “2. Em conformidade com o acordo alcançado na Revisão de Meio-Período no sentido de que as medidas governamentais de assistência direta ou indireta para estimular o desenvolvimento agrícola e rural constituem parte integrante dos programas de desenvolvimento de países em desenvolvimento, os subsídios para investimento que estejam geralmente disponíveis à agricultura nos países em desenvolvimento Membros e os subsídios aos insumos agrícolas que estejam geralmente disponíveis aos produtores de baixa renda ou de recursos limitados em países em desenvolvimento Membros ficarão isentos dos compromissos de redução do apoio interno que seriam normalmente aplicáveis a tais medidas, assim como também ficará isento de compromissos o apoio interno dado a produtores nos países em desenvolvimento Membros para estimular a diversificação da produção com vistas a permitir o abandono de culturas narcóticas ilícitas. O apoio interno que atender aos critérios enunciados neste parágrafo não terá que ser incluído nos cálculos de MAA Total Corrente de um Membro” (ACORDO sobre Agricultura = AGREEMENT on Agriculture. 12 abril 1994. Disponível em:

<<http://www.desenvolvimento.gov.br/sitio/interna/interna.php?area=5&menu=367&refr=366>>. Acesso em: 13 jan. 2013).

¹²²⁶ “5. a) Os pagamentos diretos realizados no âmbito de programas de limitação da produção não estarão sujeitos ao compromisso de redução do apoio interno se:

i) tais pagamentos se basearem em áreas e produção fixas; ou

ii) tais pagamentos forem feitos em relação a 85 por cento ou menos do nível de produção de base; ou

iii) no caso de pagamentos relativos a rebanhos, forem feitos em relação a um número fixo de cabeças.

b) A isenção de compromisso de redução para os pagamentos diretos que atendem aos critérios supra refletir-se-á na exclusão do valor de tais pagamentos diretos do cálculo do MAA Total Corrente de um Membro”

restam excluídos dos compromissos de redução¹²²⁷ e ¹²²⁸, embora sejam práticas consideradas danosas. Fundamental anotar, contudo, que tão somente “pagamentos diretos” podem ser incluídos na caixa azul, tendo em vista determinação expressa do dispositivo mencionado. Dessa forma, conclui-se que não há que se cogitar da recondução de benefícios fiscais à caixa azul.

Finalmente, integram a caixa verde os subsídios domésticos que observem os requisitos previstos nas alíneas do parágrafo 1 do Anexo 2 do AsA, o qual arrola como requisito fundamental que os subsídios para os quais se pretenda isenção dos compromissos de redução não causem efeitos de distorção do comércio e da produção, ou, ao menos, o façam em níveis mínimos. Ademais, além do atendimento de critérios relativos a políticas específicas arroladas no mencionado anexo do AsA¹²²⁹, é necessário que todas as medidas que se pretenda ver incluídas na caixa verde atendam aos seguintes critérios: (i) “o apoio em questão será concedido por intermédio de programa governamental financiado com fundos públicos (incluindo renúncia fiscal) que não implique transferências de consumidores”¹²³⁰ e (ii) “apoio em questão não terá o efeito de conceder apoio de preços a produtores”¹²³¹.

Diante dessas condições e do fato de que a caixa verde refere-se basicamente a subsídios voltados ao desenvolvimento regional ou ao alcance de objetivos sócio-políticos ou ambientais¹²³², resta evidente a possibilidade de benefícios fiscais não se submeterem

(ACORDO sobre Agricultura = AGREEMENT on Agriculture. 12 abril 1994. Disponível em: <<http://www.desenvolvimento.gov.br/sitio/interna/interna.php?area=5&menu=367&refr=366>>. Acesso em: 13 jan. 2013).

¹²²⁷ Cf. WORLD TRADE ORGANIZATION (WTO). *The boxes*. Disponível em: <http://www.wto.org/english/tratop_e/agric_e/agboxes_e.htm>. Acesso em: 22 ago. 2012.

¹²²⁸ Vale notar que, para Ana Carla Bliacheriene, os subsídios *de minimis* também integram a caixa azul (BLIACHERIENE, Ana Carla. *Defesa comercial: dumping, antidumping, subsídio, medidas compensatórias, medidas de salvaguarda*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 179).

¹²²⁹ “Mesmo que a prática governamental não conste na lista, mas atenda a esses requisitos [requisitos previstos no parágrafo 1 do Anexo 2 do AsA], será considerada permitida pelos AAG” (BLIACHERIENE, Ana Carla. *Defesa comercial: dumping, antidumping, subsídio, medidas compensatórias, medidas de salvaguarda*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 180).

¹²³⁰ ACORDO sobre Agricultura = AGREEMENT on Agriculture. 12 abril 1994. Disponível em: <<http://www.desenvolvimento.gov.br/sitio/interna/interna.php?area=5&menu=367&refr=366>>. Acesso em: 13 jan. 2013.

¹²³¹ ACORDO sobre Agricultura = AGREEMENT on Agriculture. 12 abril 1994. Disponível em: <<http://www.desenvolvimento.gov.br/sitio/interna/interna.php?area=5&menu=367&refr=366>>. Acesso em: 13 jan. 2013.

¹²³² SENTI, Richard. *WTO: die heute geltende Welhandelsordnung*. 5ª ed. Zürich: Eidgenössische Technische Hochschule Zürich, 2005, p. 67.

aos compromissos de redução, embora caracterizados como subsídios domésticos agrícolas, dada a possibilidade serem abarcados pela caixa verde.

Finalmente, tem-se que todos os subsídios agrícolas domésticos, inclusive os de caixa verde, são, atualmente¹²³³, acionáveis, nos termos do ASMC¹²³⁴. Nesse diapasão, vale salientar que mesmo benefícios domésticos que excedam os níveis de compromisso assumidos são considerados acionáveis, e não proibidos *per se*¹²³⁵, haja vista a inexistência de norma específica nesse sentido no AsA e a incompatibilidade de subsídios domésticos com o artigo 3 do ASMC.

3. Benefícios Fiscais e Tratados para Evitar a Dupla Tributação Internacional

3.1. Limitações à Competência Tributária

Em linhas gerais, pode-se afirmar que os tratados destinados a evitar a dupla tributação internacional visam cumprir seu desiderato por meio de dois tipos normativos, quais sejam, as “normas de reconhecimento de competência”¹²³⁶ e as “normas de limitação de competência”¹²³⁷.

As primeiras procedem a uma “repartição” de competências, atribuindo a competência tributária relativa a certas situações a um ou a ambos os Estados envolvidos, de modo que se tratam, respectivamente, das “normas de reconhecimento de competência exclusiva” e “normas de reconhecimento de competência cumulativa”¹²³⁸. É facilmente

¹²³³ Diz-se “atualmente”, tendo em vista a já mencionada expiração da Cláusula de Paz, veiculada pelo artigo 13 do AsA.

¹²³⁴ Cf. MORGAN, David; GOH, Gavin. Peace in our time? An analysis of article 13 of the Agreement on Agriculture. *Journal of World Trade*, Geneva, v. 37, n. 5, p. 983 e ss., out. 2003.

¹²³⁵ Cf. MORGAN, David; GOH, Gavin. Peace in our time? An analysis of article 13 of the Agreement on Agriculture. *Journal of World Trade*, Geneva, v. 37, n. 5, p. 989, out. 2003.

¹²³⁶ Cf. XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 547.

¹²³⁷ Cf. XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 547.

¹²³⁸ Cf. XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 547.

perceptível que, no primeiro caso, a própria norma que atribui a competência tem o condão de impedir a dupla tributação internacional, relativamente ao tipo de rendimento ao qual ela se aplica¹²³⁹. Assim, como elucida Alberto Xavier, “em caso de reconhecimento de competência exclusiva a um deles [um dos Estados] o fenômeno do concurso de normas ou pretensões (em que a dupla tributação se traduz) não chega sequer a surgir, ocorrendo um mero *concurso aparente*”¹²⁴⁰.

Essas considerações permitem que se chegue a uma conclusão de elevada importância relativamente à segurança jurídica dos benefícios fiscais: caso o Brasil não tenha competência para tributar determinados rendimentos¹²⁴¹ – porquanto se está diante de competência atribuída de forma exclusiva ao outro Estado contratante –, o Estado brasileiro deixará de ter, por consequência, competência para a concessão de benefícios fiscais relativos a tais rendimentos, lembrando-se que a competência para eximir é correlata ao poder de tributar¹²⁴².

Não se pode, deixar, entretanto, de reconhecer que essa conclusão ostenta pouca relevância prática. Afinal, seria incoerência lógica imaginar a possibilidade de o Brasil conceder vantagem tributária relativa à situação em que não há tributação – por parte do Estado brasileiro. Por outro giro, poder-se-ia afirmar que tal situação é completamente desnecessária e irrelevante no âmbito de um estudo sobre benefícios fiscais, tendo em vista que resta abarcada pela afirmação genérica de que a competência para a concessão de benefícios fiscais pressupõe a competência tributária, conforme se vem enfatizando ao

¹²³⁹ Cf. ROTHMANN, Gerd Willi. Bitributação internacional. In: FRANÇA, R. Limongi (coord.). *Enciclopédia Saraiva do direito*. São Paulo: Saraiva, 1977. v. 11, p. 458.

¹²⁴⁰ Cf. XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 548. Embora a competência relativa a certos tipos de rendimento seja, de fato, atribuída de forma exclusiva a um dos Estados contratantes, há que se destacar que, em regra, a efetiva verificação do Estado competente para a tributação de determinados rendimentos pressupõe uma complexa análise de regras e exceções (XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 547-548). Tal observação, entretanto, em nada afeta a conclusão de que a atribuição de competência exclusiva ao “outro Estado” implica uma incompetência do Estado brasileiro no tocante à concessão de benefícios fiscais relativos a tal rendimento. Ademais, considerações acerca de rendimentos específicos estão, entretanto, além do escopo do presente trabalho.

¹²⁴¹ Neste ponto, o seguinte esclarecimento faz-se oportuno: “As normas das convenções contra a dupla tributação limitam o âmbito de incidência das leis de um *modo relativo*, isto é, não impedem o legislador de formular o âmbito de incidência das leis tributárias internas em geral do modo que bem entender. Simplesmente, exigem que tais leis não se apliquem ou só se apliquem de certo modo às pessoas, coisas ou fatos sujeitos ao âmbito de aplicação do tratado. Não se trata de limites genéricos à formulação das leis, mas de *limites relativos* à sua incidência em casos concretos” (XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 13).

¹²⁴² Cf. BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3ª ed.. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 30.

longo deste trabalho. Não obstante, não se pode deixar de evidenciar a relevância didática de tal conclusão, tendo em vista a necessidade de se diferenciar a incompetência à concessão de benefícios fiscais ora descrita daquela advinda da aplicação do método da imputação, como mecanismo para evitar a dupla tributação internacional. Embora ambas as situações conduzam a uma limitação à concessão de benefícios fiscais por parte do Estado brasileiro, trata-se de fenômenos distintos, de modo tal que a limitação advinda do método da imputação exige aprofundamento¹²⁴³.

Para tanto, importa, primeiramente, observar que as normas de limitação de competência pressupõem que tenha havido uma atribuição cumulativa de competência relativamente a determinado tipo de rendimento, de modo que se faz necessário que a competência de um dos Estados envolvidos seja limitada, a fim de se eliminar ou reduzir o efeito da dupla incidência¹²⁴⁴. Nesse sentido, as convenções destinadas a evitar a dupla tributação internacional incorporam normas que veiculam métodos destinados a limitar a competência tributária. Tais normas – a depender dos métodos que veiculam – podem ser dirigidas tanto ao Estado da fonte, quanto ao Estado da residência. De qualquer modo, a opinião mais difundida atualmente e a de que o ônus relativo à eliminação da bitributação é do país da residência, de tal modo que o país da fonte deve tão somente reduzir alíquotas

¹²⁴³ Dadas as suas peculiaridades e implicitude, opta-se, aqui, por focalizar as limitações à concessão de benefícios fiscais decorrentes de convenções para evitar a dupla tributação decorrentes da adoção do método da imputação. Todavia, não se pode destacar que essa não é a única e nem a mais evidente limitação à concessão de benefícios fiscais por parte de Estado signatário de convenção sobre a dupla tributação. A limitação à concessão de benefícios mais evidente que decorre desses tratados é aquela advinda da cláusula de não discriminação, porquanto tal cláusula impede a adoção de um critério de discriminação específico, vedando, assim, a concessão de benefícios fiscais que tomem tal critério como referencial em face do qual deve ser feito o juízo de igualdade. Nesse sentido, vale fazer alusão ao parágrafo 1 do artigo 24 da Convenção Modelo da OCDE: “Nationals of a Contracting State shall not be subject in the other Contracting State to any taxation or any requirement connected therewith, which is other or more burdensome than the taxation and connected requirements to which nationals of that other State in the same circumstances, in particular with respect to residence, are or may be subjected. This provision shall, notwithstanding the provision of Article 1, also apply to persons who are not residents of one or both the Contracting States” (ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). *Model Tax Convention on Income and on Capital 2010 (updated 2010)*. Disponível em: <http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2010_9789264175181-en>. Acesso em 10 jan. 2013). Note-se, portanto, que esse dispositivo veda a adoção da nacionalidade como critério de discriminação. Destaca-se, entretanto, que esse não é o único critério de discriminação vedado pela Convenção Modelo da OCDE. Cf. OKUMA, Alessandra. Princípio da não-discriminação e a tributação das rendas de não residentes no Brasil. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito tributário internacional aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 263 e ss.

¹²⁴⁴ Cf. XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 547.

em determinados casos, respeitar, de maneira rigorosa, o princípio da territorialidade e “adotar definições claras dos elementos de conexões”¹²⁴⁵.

3.2. Método da Imputação e a Limitação à Concessão de Benefícios Fiscais

Dentre os métodos a serem veiculados por normas de limitação de competência direcionadas ao Estado da residência, destacam-se os métodos da isenção e o método da imputação, muito embora haja outros métodos, tais como o método do crédito por investimento, que corresponde a uma dedução do imposto devido no país de residência de parcela do investimento realizado no exterior¹²⁴⁶. As normas de limitação de competência dirigidas ao Estado da fonte, por sua vez, normalmente estabelecem limites quantitativos ao poder de tributar de tais Estados por meio da fixação de alíquotas máximas aplicáveis a determinadas categorias de rendimentos; vale fazer referência, ainda, às “exonerações de retenção na fonte”¹²⁴⁷. O que se passa a demonstrar é que, embora a determinação de que o Estado da Residência aplique o método da imputação signifique, em termos práticos, a atribuição da competência tributária ao Estado da fonte, está não é, necessariamente, acompanhada da plena liberdade relativamente à concessão de benefícios fiscais, de modo que – antecipa-se, aqui, a conclusão deste tópico – a norma determinadora da aplicação do método da imputação veicula uma limitação à concessão de benefícios fiscais.

De plano, pode-se afirmar que, segundo o método da imputação – também conhecido como método do crédito ou da dedução do imposto¹²⁴⁸ – o valor de um determinado imposto pago no país da fonte deve ser deduzido do montante devido no país de residência¹²⁴⁹. Assim, como destaca Heleno Tôrres¹²⁵⁰, o crédito do imposto pode ser

¹²⁴⁵ Cf. XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 640.

¹²⁴⁶ Cf. XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 640-652.

¹²⁴⁷ Cf. XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 652-653.

¹²⁴⁸ PIRES, Manuel. *Da dupla tributação jurídica internacional sobre o rendimento*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1984, p. 362.

¹²⁴⁹ Além disso, é válido notar que o método em questão é considerado adequado quando se tem como objetivo a neutralidade na exportação, na medida em que este método confere o mesmo tratamento tributário aos sujeitos que auferem renda no exterior e àqueles que produzem renda apenas em seu país de residência: “Assim, o Estado pode assumir o princípio da *neutralidade fiscal interna* (neutralidade fiscal à exportação –

entendido como objeto de uma relação jurídica, na qual o Estado ocupa o polo passivo e o contribuinte o polo ativo, de modo que o contribuinte passa a ser titular do direito à imputação dos impostos pagos fora do seu país de residência. Com Manuel Pires¹²⁵¹, pode-se afirmar que, para que o método em questão seja aplicado, é necessário que (i) tenha havido tributação no exterior e que (ii) tal tributação seja aceita pelo Estado aplicador do método da imputação. Para que esse segundo requisito seja atendido, é necessário que “o imposto a imputar esteja compreendido nos impostos previstos como podendo ser objecto de imputação”¹²⁵² e que tal tributo tenha sido efetivamente pago, ou, pelo menos, seja devido no exterior. Ademais, o fato de o imposto ter sido pago ou ser devido no exterior deverá ser comprovado junto ao Estado que concederá o crédito¹²⁵³.

Importa destacar, todavia, que o método em tela pode ser aplicado de diferentes maneiras. Assim, cumpre distinguir a imputação integral da imputação ordinária. No primeiro caso, o Estado de residência concede crédito no valor total do montante efetivamente pago, a título de imposto, no Estado da fonte. Na imputação ordinária, o crédito é concedido somente até um limite, qual seja, o valor que corresponderia ao imposto pago no país da residência relativamente aos rendimentos obtidos no Estado da fonte¹²⁵⁴. Tendo em vista a existência do limite decorrente da aplicação da imputação

capital export neutrality principle) pelo qual aos sujeitos residentes que produzem rendimentos *também* no exterior, ou *apenas* no exterior, deve ser consentido o mesmo tratamento tributário que é dado aos residentes que produzem renda exclusivamente no interior do Estado, nem mais nem menos favorável. Como também pode assumir ao princípio da *neutralidade fiscal externa* (neutralidade fiscal à importação), pelo qual aos sujeitos residentes que produzem rendimentos também no exterior deve ser prestado o mesmo tratamento fiscal que vigora no Estado dentro do qual tais rendimentos são produzidos, aplicável aos sujeitos que operam exclusivamente no âmbito daquele ordenamento.

(...)

O outro fim é o da *eficiência nacional* (*national efficiency*), que não corresponde aos objetivos perseguidos nem pela neutralidade interna nem pela neutralidade externa. Trata-se, em realidade, de uma forma autônoma de neutralidade, que busca implementar um incentivo aos investimentos internos, coma qualificação dos impostos forâneos pagos como se despesas fossem, a serem subtraídas da base de cálculo do imposto” (TÔRRES, Heleno. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas*. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 427).

¹²⁵⁰ *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas*. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 439.

¹²⁵¹ *Da dupla tributação jurídica internacional sobre o rendimento*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1984, p. 363.

¹²⁵² PIRES, Manuel. *Da dupla tributação jurídica internacional sobre o rendimento*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1984, p. 364. Cf. SCHAUMBURG, Harald. *Internationales Steuerrecht*. 3ª ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2011, p. 867.

¹²⁵³ Cf. PIRES, Manuel. *Da dupla tributação jurídica internacional sobre o rendimento*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1984, p. 364.

¹²⁵⁴ “A razão de ser deste limite está na atitude dos Tesouros nacionais, favorável a anular seu próprio imposto, mas desfavorável a reembolsar os seus contribuintes de impostos pagos a Estados estrangeiros” (XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 645).

ordinária, Heleno Tôrres¹²⁵⁵ observa que, em havendo resíduos relativos ao valor do imposto pago no exterior, tais valores não poderão ser compensados com o restante do imposto devido no país da residência, tendo em vista que o saldo devedor do imposto refere-se aos rendimentos produzidos no próprio país de residência. Logo, segundo o princípio da territorialidade, a tributação sobre tais rendimentos cabe unicamente ao país de residência¹²⁵⁶. Nesse sentido, ainda segundo Heleno Tôrres, vale notar que, em realidade, a existência do resíduo acima mencionado não representa existência de bitributação, que foi eliminada pela “exoneração dos efeitos econômicos de uma das pretensões impositivas, aquela de quantitativo menor: a do Estado de residência”¹²⁵⁷.

Embora haja, ainda, outras diferenciações e peculiaridades relativas concessão do crédito¹²⁵⁸, tem-se que, as considerações até aqui apresentadas já são suficientes para se demonstrar de que modo a concessão de benefícios fiscais pode quedar limitada em decorrência da aplicação método da imputação. Desse modo, passa-se a demonstrar de que modo tal limitação se manifesta.

¹²⁵⁵ *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas*. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 444.

¹²⁵⁶ Cf. TÔRRES, Heleno. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas*. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 444.

¹²⁵⁷ Cf. TÔRRES, Heleno. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas*. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 447.

¹²⁵⁸ Há, ainda, duas maneiras de se calcular o limite do crédito a ser concedido, tendo em vista o método da imputação ordinária. A depender da forma de cálculo adotada, estar-se-á diante da imputação ordinária efetiva – Heleno Tôrres refere-se ao “crédito do imposto ordinário limitado” (TÔRRES, Heleno. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas*. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 444) – ou proporcional. Na imputação ordinária efetiva, afere-se o limite do crédito aplicando-se a alíquota do imposto de um determinado país sobre os rendimentos provenientes do exterior. Na imputação ordinária proporcional, o limite é calculado multiplicando-se a fração representativa da participação dos rendimentos obtidos no exterior na renda total do contribuinte pelo imposto que seria devido no Brasil, caso o crédito não fosse concedido. Como destaca Alberto Xavier, “na primeira, toma-se em conta o imposto nacional sobre os rendimentos externos; na segunda tem-se em consideração a proporção dos rendimentos externos na renda total do sujeito passivo” (XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 647).

É válido observar que, além dos limites quantitativos sobre a qual se discorreu acima, alguns países adotam outras limitações ao crédito, as quais podem ter, por exemplo, natureza material, temporal, espacial e subjetiva (TÔRRES, Heleno. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas*. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 449).

Vale fazer referência, ainda, à distinção entre a imputação direta da indireta. De acordo com o método da imputação direta, é concedido crédito, aos residentes, no valor do imposto de renda retido na fonte no país do qual provêm os rendimentos diretamente relacionados ao contribuinte. A imputação indireta, por sua vez, permite que o contribuinte deduza do montante devido no seu país de residência não apenas os valores retidos na fonte no país de origem dos rendimentos que a ele se relacionam diretamente, mas também os valores relativos ao imposto incidente sobre o lucro da sociedade distribuidora, do qual provieram os dividendos a que fez jus tal contribuinte (XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 650).

Finalmente, vale observar que algumas legislações prevêm a possibilidade de se reportar o crédito do imposto para frente (*carry forward*) ou para trás (*carry back*) (XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 646).

3.2.1. Demonstração da Inibição dos Efeitos de Benefícios Fiscais Decorrentes da Adoção do Método da Imputação

Considerações de natureza econômica, tendentes a, por exemplo, demonstrar a eficiência de benefícios fiscais específicos a fim de se verificar a proporcionalidade de restrições a direitos de liberdade ou da utilização de outro referencial de igualdade que não a capacidade contributiva, estão além do escopo do presente trabalho. Dessa forma, a fim de se demonstrar como se realiza a segurança dos benefícios fiscais, a presente análise tem se restringido a argumentos jurídicos, muito embora se reconheça que constatações acerca da eficiência¹²⁵⁹ de benefícios fiscais são fundamentais para realização do teste da proporcionalidade e, conseqüentemente, para a aferição da legitimidade de benefícios fiscais. Retornar-se-á a esse aspecto no próximo Capítulo.

Diante disso, importa esclarecer que o presente tópico não representa um afastamento dessas premissas. Ao contrário, o que ocorre, aqui, é que exemplos numéricos fazem-se necessários para a compreensão da limitação à concessão de benefícios fiscais decorrentes da adoção do método da imputação. Não se trata, entretanto, de uma limitação meramente econômica, decorrente da ineficiência de benefícios fiscais específicos. O que ocorre aqui, conforme se demonstrará, é a inaptidão de normas de benefícios fiscais em atingir sua finalidade – lembrando-se que a legitimidade de benefícios fiscais pressupõe a aptidão ao alcance de suas finalidades – decorrente da aplicação de norma de tratado internacional, qual seja, a norma que determina a aplicação do método da imputação.

Assim, para se realizar tal demonstração, utilizar-se-á exemplos apresentados e analisados por Nahum Biger e Michael Pepe¹²⁶⁰, nos quais resta evidente que o panorama financeiro decorrente da concessão de alguns benefícios pode se tornar consideravelmente

¹²⁵⁹ Para maiores considerações sobre a eficiência cf. CALIENDO, Paulo. *Direito tributário e análise econômica do direito*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 70 e ss.

¹²⁶⁰ The inhibiting effect of bilateral tax treaties on domestic tax incentives. *Canadian Public Policy; Analyse de Politiques*, v. 12, n. 3, p. 424-431, set. 1986.

distinto daquele que fora visado pelo legislador¹²⁶¹. Em outras palavras, pode-se afirmar, que, em virtude da aplicação do método da imputação, o efeito extrafiscal de normas tributárias veiculadoras de benefícios fiscais pode vir a ser anulado. Antes, todavia, de se passar à demonstração da situação em tela, é importante esclarecer que, ao se afirmar que os efeitos de benefícios fiscais são inibidos pelo método da imputação, está-se afirmando que o custo que um determinado incentivo representa para o governo excede o benefício gerado para o investidor, de tal modo que esse excesso é desviado para uma terceira parte¹²⁶².

Nahum Biger e Michael F. G. Pepe¹²⁶³, para demonstrar o efeito inibidor em questão, recorrem à Convenção firmada entre Canadá e Itália, na qual se adota o método da imputação, com base no artigo 23B da convenção-tipo da OCDE. Assim, a Convenção autoriza que um residente na Itália que aufera renda no Canadá se credite de valor equivalente ao menor dos tributos incidentes sobre a renda obtida no exterior, o valor do tributo canadense ou aquele que incidiria aplicando-se a alíquota italiana¹²⁶⁴. Trata-se, portanto, do método da imputação ordinária.

Seguindo-se o exemplo de Biger e Pepe¹²⁶⁵, assumir-se-á que uma empresa italiana, que opera primordialmente na Itália, tem uma filial em Cape Breton Island, na Nova Escócia, Canadá. Antes, todavia, de se demonstrar o impacto dos benefícios fiscais nos resultados da empresa, assumir-se-á que tal empresa não é beneficiária de nenhum tipo de benefício. Logo, a sua filial canadense estaria submetida à tributação “normal” do Canadá e da província da Nova Escócia¹²⁶⁶. Assim, ter-se-ia a seguinte situação:

¹²⁶¹ Cf. BIGER, Nahum; PEPE, Michael F. G. The inhibiting effect of bilateral tax treaties on domestic tax incentives. *Canadian Public Policy; Analyse de Politiques*, v. 12, n. 3, p. 425, set. 1986.

¹²⁶² Cf. BIGER, Nahum; PEPE, Michael F. G. The inhibiting effect of bilateral tax treaties on domestic tax incentives. *Canadian Public Policy; Analyse de Politiques*, v. 12, n. 3, p. 425, set. 1986.

¹²⁶³ The inhibiting effect of bilateral tax treaties on domestic tax incentives. *Canadian Public Policy; Analyse de Politiques*, v. 12, n. 3, p. 425-428, set. 1986

¹²⁶⁴ Cf. BIGER, Nahum; PEPE, Michael F. G. The inhibiting effect of bilateral tax treaties on domestic tax incentives. *Canadian Public Policy; Analyse de Politiques*, v. 12, n. 3, p. 425, set. 1986.

¹²⁶⁵ The inhibiting effect of bilateral tax treaties on domestic tax incentives. *Canadian Public Policy; Analyse de Politiques*, v. 12, n. 3, p. 426-428, set. 1986.

¹²⁶⁶ Cf. BIGER, Nahum; PEPE, Michael F. G. The inhibiting effect of bilateral tax treaties on domestic tax incentives. *Canadian Public Policy; Analyse de Politiques*, v. 12, n. 3, p. 426, set. 1986.

Exemplo 1

	<u>Canadá</u>		<u>Itália</u>
Renda tributável	\$50.000,00		\$500.000,00
Imposto federal - 36%	<u>-\$18.000,00</u>	Imposto de renda - 36%	<u>-\$180.000,00</u>
	\$32.000,00		\$320.000,00
Imposto da Nova Escócia - 15%	<u>-\$7.500,00</u>		
		Crédito do imposto	<u>\$18.000,00</u>
Lucro após a tributação	<u>\$24.500,00</u>		<u>\$338.000,00</u>

Resultados Combinados

Renda total mundial		\$500.000,00
Imposto Pago no Canadá		
Federal	-\$18.000,00	
Nova Escócia	<u>-\$7.500,00</u>	-\$25.500,00
Imposto pago na Itália	-\$180.000,00	
Crédito do imposto	<u>\$18.000,00</u>	-\$162.000,00
Lucro mundial após a tributação		<u>\$312.500,00</u>

Fonte: Adaptado de BIGER, Nahum; PEPE, Michael F. G. The inhibiting effect of bilateral tax treaties on domestic tax incentives. *Canadian Public Policy; Analyse de Politiques*, v. 12, n. 3, p. 426, Set. 1986.

No exemplo acima, está-se assumindo que a empresa em tela obteve, no Canadá, um lucro tributável de \$50.000,00, o qual foi tributado a 36% pelo imposto federal e a 15% pelo imposto local, de tal modo que \$25.500,00 (\$18.000,00 + \$7.500,00) foram pagos no Canadá a título de imposto incidente sobre a renda. Ou seja, a renda da empresa auferida no Canadá foi tributada a 51%. Na Itália, a empresa em tela obteve uma renda tributável de \$450.000,00, de tal modo que sua renda global totaliza \$500.000,00. Na Itália, a alíquota do imposto sobre a renda é 36%. Assim, aplicando-se essa alíquota sobre os rendimentos obtidos pela empresa em questão no Canadá (\$50.000,00) chega-se ao valor de \$18.000,00. Assim, tendo em vista que o método previsto na convenção firmada entre a Itália e o Canadá é o método da imputação ordinária, a empresa em tela poderá se creditar do valor de \$18.000,00 – a ser abatido do imposto devido na Itália – embora tal empresa tenha pago \$25.500,00 no Canadá a título de imposto sobre a renda. Levando-se em consideração esse cenário, a empresa em tela obtém um lucro global após a tributação de \$312.500,00.

Importa notar que a pretensão italiana sobre os rendimentos auferidos no Canadá foi afastada. Logo, não há que se falar em dupla tributação no exemplo em tela. A fim de demonstrar a inexistência de bitributação, como assinalam Biger e Pepe¹²⁶⁷, basta supor a existência de duas empresas diferentes, de tal modo que uma tenha obtido lucro tributável de \$50.000,00 no Canadá e a outra lucro tributável de \$450.000,00 na Itália, tais empresas

¹²⁶⁷ The inhibiting effect of bilateral tax treaties on domestic tax incentives. *Canadian Public Policy; Analyse de Politiques*, v. 12, n. 3, p. 426, set. 1986.

pagariam \$25.500,00 e \$162.000,00 a título de imposto de renda, respectivamente. Como se pode observar, tratam-se dos mesmos valores observados no exemplo acima¹²⁶⁸.

Passa-se, agora, a verificar o impacto dos benefícios fiscais dos quais se beneficia o investidor italiano nos resultados da empresa.

Para tanto, assumir-se-á que a empresa obteve os mesmos lucros tributáveis considerados no exemplo anterior. Agora, todavia, a alíquota do imposto de renda federal, do Canadá, será reduzida de 36% para 30%. Ademais, considerar-se-á que a filial canadense em questão comprou uma *Qualified Property* para a manufatura de bens, o que faz com que ela passe a ter direito a um *Investment tax credit* no valor de \$15.000,00, o qual poderá ser abatido do imposto de renda federal devido¹²⁶⁹. Assim, chega-se à seguinte situação:

Exemplo 2

	Canadá		Itália
Renda tributável	\$50.000,00		\$500.000,00
Imposto federal - 30%	<u>-\$15.000,00</u>	Imposto de renda - 36%	<u>-\$180.000,00</u>
	\$35.000,00		\$320.000,00
<i>Investment tax credit</i>	\$15.000,00		
Imposto da Nova Escócia - 15%	<u>-\$7.500,00</u>		
		Crédito do imposto	<u>\$7.500,00</u>
Lucro após a tributação	<u>\$42.500,00</u>		<u>\$327.500,00</u>

Resultados Combinados

Renda total mundial \$500.000,00

Imposto Pago no Canadá

Federal	-\$15.000,00	
Crédito	\$15.000,00	
Nova Escócia	<u>-\$7.500,00</u>	<u>-\$7.500,00</u>

Imposto pago na Itália -\$180.000,00

Crédito do imposto \$7.500,00 -\$172.500,00

Lucro mundial após a tributação **\$320.000,00**

Fonte: Adaptado de BIGER, Nahum; PEPE, Michael F. G. The inhibiting effect of bilateral tax treaties on domestic tax incentives. *Canadian Public Policy; Analyse de Politiques*, v. 12, n. 3, p. 427, Set. 1986.

Como se pode observar no exemplo acima, em virtude dos benefícios fiscais, o montante pago no Canadá a título de imposto sobre a renda caiu de \$25.500,00 para

¹²⁶⁸ Cf. BIGER, Nahum; PEPE, Michael F. G. The inhibiting effect of bilateral tax treaties on domestic tax incentives. *Canadian Public Policy; Analyse de Politiques*, v. 12, n. 3, p. 426, set. 1986.

¹²⁶⁹ Cf. BIGER, Nahum; PEPE, Michael F. G. The inhibiting effect of bilateral tax treaties on domestic tax incentives. *Canadian Public Policy; Analyse de Politiques*, v. 12, n. 3, p. 427, set. 1986.

\$7.500,00. Com isso, pode-se afirmar que o custo dos benefícios em tela para o governo canadense foi de \$18.000,00. Ocorre, todavia, que o incremento no resultado global da empresa foi de apenas \$7.500,00 (\$320.000,00-\$312.500,00). Diante disso, a questão que se coloca é a de saber para onde foram os \$10.500,00 (\$18.000,00-\$7.500,00) restantes, já que apenas \$7.500,00 foram canalizados para a empresa, não obstante o fato de o governo canadense ter experimentado uma redução, em sua arrecadação, no valor de \$18.000,00.

De plano pode-se afirmar que os \$10.500,00 restantes foram canalizados para o governo italiano, que experimentou um aumento em sua arrecadação exatamente desse valor¹²⁷⁰. Afinal, no primeiro exemplo, valor do imposto pago na Itália era de \$162.000,00, ao passo que, ao se levar em conta os benefícios fiscais, o imposto a ser pago na Itália passou a ser de \$172.500,00¹²⁷¹. Assim, pode-se perceber, claramente, o efeito inibidor do método da imputação sobre os efeitos de benefícios fiscais concedidos no interior de um determinado país.

Note-se que o referido efeito inibidor reside no fato de uma menor tributação por parte do país da fonte implicar uma maior tributação pelo país da residência, uma vez que, quão menor a tributação no país da fonte, menor o crédito a ser concedido pelo país de residência¹²⁷². Assim, caso o Estado da fonte, por meio da concessão de benefícios fiscais, reduza ou anule sua tributação, o crédito a que terá direito o contribuinte no Estado de residência também será reduzido¹²⁷³. Logo, em contrapartida, o Estado da residência experimentará um aumento em sua arrecadação¹²⁷⁴. Assim, voltando-se aos exemplos em

¹²⁷⁰ “Na relação entre os dois Estados contratantes, por outro lado, há efeito ainda mais grave: sendo as normas tributárias indutoras espécie de subvenção, torna-se válida a afirmação de que o Estado da residência acaba se beneficiando de recursos destinados a subvenções pelo Estado da Fonte” (SCHOUERI, 2007, p. 257).

¹²⁷¹ Nota-se que, neste caso, a alíquota italiana não recai apenas sobre os rendimentos produzidos na Itália (\$450.000,00), mas também sobre parte dos rendimentos oriundos do Canadá. Não há que se falar, todavia, em bitributação, tendo em vista que, em virtude dos incentivos fiscais, os rendimentos advindos do Canadá tributados pelo governo italiano não foram tributados pelo Canadá.

¹²⁷² Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Acordos de bitributação e incentivos fiscais: o papel das cláusulas de *tax sparing* e *matching credit*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. São Paulo: MP Editora, 2007. p. 253; VIHERKENTTÄ, Timo. *Tax incentives in developing countries and international taxation*. Deventer, Boston: Kluwer, 1991, p. 128.

¹²⁷³ Cf. VOGEL, Klaus; LEHNER, Moris. *Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen*: Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen. 5ª ed. München: C. H. Beck, 2008, p. 1539.

¹²⁷⁴ Cf. SCHAUMBURG, Harald. *Internationales Steuerrecht*. 3ª ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2011, p. 871-872; SCHOUERI, Luís Eduardo. Acordos de bitributação e incentivos fiscais: o papel das cláusulas de *tax sparing* e *matching credit*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo

tela, tem-se que, na primeira situação, a Itália concedia um crédito no valor de \$18.000,00, que correspondia ao limite do seu próprio imposto. Na segunda situação, todavia, o crédito concedido foi de apenas \$7.500,00, valor do imposto incidente no país da fonte, ou seja, no Canadá.

Não se pode, entretanto, deixar de demonstrar que o efeito inibidor mencionado não necessariamente se verifica. Em realidade, o efeito em tela só ocorre caso os benefícios fiscais, no país de residência, impliquem uma tributação da renda a uma alíquota menor àquela pela qual a renda é tributada no país de residência, assumindo-se adoção do crédito ordinário¹²⁷⁵. Assim, no exemplo, em tela, pode-se afirmar que o efeito inibidor só ocorrerá caso, em virtude de benefícios fiscais, a alíquota aplicável no Canadá seja inferior a 36%, alíquota adotada na Itália. Por outro giro, tem-se que, se mesmo com os benefícios a alíquota do país da fonte for superior à do país de residência, o efeito inibidor não será observado¹²⁷⁶.

A fim de se ilustrar essa constatação, recorrer-se-á, novamente, à situação acima, assumindo-se, todavia, que, em vez de conceder os benefícios apontados no exemplo 2, acima, o governo canadense apenas reduza a alíquota do imposto de renda federal de 36% para 25%. Considerando-se que a alíquota do imposto de renda da Nova Escócia permaneça a mesma (15%), ter-se-á que a renda deixará de ser tributada a 51% – como no exemplo 1 – para ser tributada a 40%, ao passo que a alíquota italiana continua fixada em 36%. Assim, ter-se-ia o seguinte cenário:

Magalhães (coord.). *Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. São Paulo: MP Editora, 2007, p. 253.

¹²⁷⁵ Cf. VIHERKENTTÄ, Timo. *Tax incentives in developing countries and international taxation*. Deventer, Boston: Kluwer, 1991, p. 128.

¹²⁷⁶ Cf. BIGER, Nahum; PEPE, Michael F. G. The inhibiting effect of bilateral tax treaties on domestic tax incentives. *Canadian Public Policy; Analyse de Politiques*, v. 12, n. 3, p. 428, set. 1986.

Exemplo 3

	<u>Canadá</u>		<u>Itália</u>
Renda tributável	\$50.000,00		\$500.000,00
Imposto federal - 25%	<u>-\$12.500,00</u>	Imposto de renda - 36%	<u>-\$180.000,00</u>
	\$37.500,00		\$320.000,00
Imposto da Nova Escócia - 15%	<u>-\$7.500,00</u>	Crédito do imposto	<u>\$18.000,00</u>
Lucro após a tributação	<u>\$30.000,00</u>		<u>\$338.000,00</u>

Resultados Combinados

Renda total mundial		\$500.000,00
Imposto Pago no Canadá		
Federal	-\$12.500,00	
Nova Escócia	<u>-\$7.500,00</u>	-\$20.000,00
Imposto pago na Itália	-\$180.000,00	
Crédito do imposto	<u>\$18.000,00</u>	-\$162.000,00
Lucro mundial após a tributação		<u>\$318.000,00</u>

Fonte: Elaboração da autora.

Comparando-se esse exemplo com o exemplo 1, observa-se que o Canadá experimentou uma redução de arrecadação total no valor de \$5.500,00 (\$25.500,00-\$20.000,00), logo, tem-se que o custo dos benefícios fiscais em questão foi de \$5.500,00. Tal montante, todavia, foi totalmente canalizado para o investidor italiano incentivado, que observou um aumento no seu lucro global após a tributação exatamente de \$5.500,00 (\$318.000,00-\$312.500,00). Logo, não se verifica, neste exemplo, qualquer efeito inibidor. Ademais, note-se que, neste caso, a redução da tributação no país da fonte dos rendimentos não implicou majoração da tributação no país de residência, uma vez que, neste exemplo, a Itália concedeu o crédito em seu limite máximo, qual seja, o valor do tributo italiano incidente sobre as rendas auferidas no exterior (36% x \$50.000,00).

A fim de se concluir a presente análise, resta apenas indagar quais seriam os efeitos dos benefícios fiscais na situação em tela caso o crédito concedido pela Itália não estivesse limitado ao imposto italiano. Em outras palavras, cumpre verificar que alterações ocorreriam em relação ao exemplo 1, acima, caso a Itália adotasse o método da imputação integral.

Exemplo 4

	<u>Canadá</u>		<u>Itália</u>
Renda tributável	\$50.000,00		\$500.000,00
Imposto federal - 25%	<u>-\$12.500,00</u>	Imposto de renda - 36%	<u>-\$180.000,00</u>
	\$37.500,00		\$320.000,00
Imposto da Nova Escócia - 15%	<u>-\$7.500,00</u>		
		Crédito do imposto	<u>\$20.000,00</u>
Lucro após a tributação	<u>\$30.000,00</u>		<u>\$340.000,00</u>

Resultados Combinados

Renda total mundial		\$500.000,00
Imposto Pago no Canadá		
Federal	-\$12.500,00	
Nova Escócia	<u>-\$7.500,00</u>	-\$20.000,00
Imposto pago na Itália	-\$180.000,00	
Crédito do imposto	<u>\$20.000,00</u>	-\$160.000,00
Lucro mundial após a tributação		<u>\$320.000,00</u>

Fonte: Elaboração da autora.

Nesse exemplo, assume-se, novamente, que o governo canadense concede uma redução da alíquota de 36% para 25%, ao passo que a alíquota do imposto de renda da Nova Escócia se mantém em 15%, de tal modo que a empresa em questão pagará \$20.000,00 a título de imposto sobre a renda no Canadá.

Como, neste caso, está-se assumindo que a Itália adota o método da imputação integral, será concedido ao contribuinte residente na Itália um crédito de \$20.000,00, haja vista a inexistência de limites quantitativos. Diante disso, o resultado global da empresa após a tributação passa de \$312.500,00 (exemplo 1) para \$320.000,00. Observa-se, portanto, uma majoração no resultado global da empresa de \$7.500,00. Ocorre, todavia, que o custo dos benefícios em questão para o governo canadense foi de apenas \$5.500,00. Logo, observa-se, nesse caso, uma potencialização do efeito das normas tributárias que veicularam o incentivo em tela.

Assim, poder-se-ia alegar, com base nos exemplos 3 e 4 ora analisados, que o efeito inibidor do método da imputação sobre os benefícios fiscais não necessariamente se manifesta. Em realidade, o método da imputação poderia, até mesmo, consoante demonstrado no exemplo 4 acima, potencializar o efeito extrafiscal decorrente dos benefícios fiscais, ao propiciar um maior direcionamento de valores ao beneficiário da medida.

Ocorre, todavia, que as situações demonstradas nos exemplos 3 e 4 acima encontram empecilhos práticos. Em outras palavras, ainda que seja possível, matematicamente, que o método da indução não iniba o efeito de benefícios fiscais, podendo, até mesmo, potencializar tal efeito, trata-se de uma possibilidade mais teórica que prática. Primeiramente, porque, para que o efeito inibidor em tela não se manifeste, é necessário que a alíquota final do imposto sobre a renda no Estado da fonte seja superior à do país de residência. Ou seja, ainda que se esteja diante de benefícios fiscais que acarretem redução de alíquota, só não se verifica o efeito inibidor se, mesmo após a incidência da norma veiculadora do incentivo fiscal, a alíquota do imposto sobre a renda no país da fonte se mantiver superior à do país de residência, conforme demonstrado no exemplo 3 acima.

Ocorre que, em regra, benefícios com efeitos relevantes sobre investidores estrangeiros são desenhados justamente para atrair investimentos externos. Trata-se, portanto, de benefícios dotados de finalidade indutora. Entretanto, *coeteris paribus*, é difícil imaginar benefícios fiscais concedidos pelo Estado da fonte para atrair investimentos que mantenham a alíquota final do imposto sobre a renda superior à do Estado da residência. Pois, nesse caso ter-se-ia um efeito indutor diminuto, de modo que o benefício dificilmente seria justificável.

3.2.2. Limitação à Concessão de Benefícios Fiscais Decorrente da Adoção do Método da Imputação: Fundamentação e Variáveis a Serem Consideradas

Conforme demonstrado, a adoção do método do crédito por parte do Estado da residência a fim de se eliminar a dupla tributação internacional pode vir a inibir os efeitos de benefícios fiscais, o que, em última instância significa uma limitação à própria concessão dessas medidas pelo Estado da fonte¹²⁷⁷, ainda que em princípio não haja uma restrição direta à competência tributária.

¹²⁷⁷ “Tax incentives for foreign investors are essential ingredients of the economic policies of the Third World countries. Insofar as taxation in capital-exporting countries frustrates these incentives, such policies cannot be effectively employed by developing countries. Obviously, this would mean that these countries would not have among their policy options certain measures that they would have in the absence of complications brought about by international taxation. If it is held to be a sovereign right of any country to

Neste ponto é fundamental esclarecer que, conforme já apontado, a aplicação do método do crédito pressupõe uma competência tributária cumulativa, porquanto atribuída pela Convenção tanto ao Estado da fonte, quanto àquele da residência, de tal modo que a aplicação do método da imputação tem justamente o condão de, em tais casos, limitar a competência do Estado da residência, a fim de eliminar a cumulação de competências ensejadora da dupla tributação internacional. Surge, assim, uma situação curiosa: embora a aplicação do método do crédito resulte na atribuição da competência tributária ao Estado da competência, esta não é, necessária e materialmente, acompanhada da competência relativa à concessão de benefícios fiscais. Diz-se que “não necessariamente” a competência à concessão de benefícios tributários está presente, pois, conforme demonstrado acima, a adoção do método da imputação implica inibição dos efeitos extrafiscais decorrentes dos benefícios fiscais, portanto, é possível admitir, pelo menos teoricamente, que a aplicação do método do crédito não interfira na competência à concessão de benefícios fiscais. Diz-se, ainda, que não necessariamente a competência para a concessão de benefícios tributários está presente, tendo em vista que, formalmente, não há nenhum empecilho à concessão de benefícios fiscais pelo país da fonte. Formalmente, a atribuição da competência tributária é, sim, acompanhada da competência para a concessão de benefícios fiscais.

O que ocorre, entretanto, é que, conforme demonstrado no Capítulo anterior, benefícios fiscais devem ser justificados a partir de sua finalidade, de modo tal que tais medidas sejam aptas a atingir a finalidade perseguida pela norma que as veicula. Caso tal aptidão não esteja presente, incorrer-se-á em desproporcionalidade, o que implicará a ilegitimidade dos benefícios fiscais¹²⁷⁸. Assim, se, por um lado, não há empecilho formal à concessão de benefícios fiscais relativos a rendimentos relativamente aos quais houve atribuição cumulativa da competência tributária; por outro lado, o efeito inibidor decorrente da aplicação do método da imputação – acima demonstrado – pode acarretar a

employ such incentives in an effective way, a nullification of developing countries' tax incentives could be said to conflict with the sovereignty of these countries economic policy” (VIHERKENTTÄ, Timo. *Tax incentives in developing countries and international taxation*. Deventer, Boston: Kluwer, 1991, p. 43).

¹²⁷⁸ Essa questão será objeto de análise no Capítulo 5.

ilegitimidade de tais benefícios, por torná-los desproporcionais e, conseqüentemente, injustificáveis¹²⁷⁹.

Há que se notar, ainda, que tal ilegitimidade decorrente do efeito inibidor advindo da aplicação do método da imputação apenas redundará em ilegitimidade do benefício, caso a impossibilidade de residentes em outros países obterem, de forma plena, a vantagem decorrente da concessão do benefício implicar em inaptidão do benefício em alcançar sua finalidade. Afinal, é perfeitamente possível imaginar situações em que, mesmo com a incidência do referido efeito inibidor, o benefício fiscal mantém sua aptidão para o alcance da finalidade visada.

Assim, pode-se, por exemplo, fazer alusão a benefícios fiscais voltados para finalidades outras que não a atração de investimentos externos, mas que, dada, por exemplo, a relevância da participação de investidores estrangeiros no alcance dessa finalidade, o efeito inibidor pode impactar a aptidão do benefício em atingir sua finalidade. Por outro giro, pode-se imaginar que, ainda que investidores estrangeiros deixem de obter plenamente a vantagem oriunda de um determinado benefício, é possível que o benefício permaneça apto a alcançar sua finalidade, dada a maior relevância de contribuintes residentes no país da fonte para o alcance de tal desiderato. Logicamente, essa análise não será cabível caso determinado benefício tenha por finalidade o desenvolvimento econômico por meio da atração de investidores estrangeiros.

Ademais, não se pode deixar de levar em consideração, como salienta Timo Viherkenttä¹²⁸⁰ que o efeito inibidor decorrente do método da imputação depende do detalhamento do método do crédito adotado e das circunstâncias e forma de conduta de cada empresa.

¹²⁷⁹ As seguintes observações mostram-se aqui pertinentes: “The issue of whether foreign tax credit interferes with the *economic sovereignty* of foreign nations concerns the right of host countries to encourage foreign investment through tax incentives which benefit the investors and not (at least exclusively) their residence country treasuries. If such a policy is deemed to be the sovereign right of any country, then foreign tax credit gives rise to problems in certain circumstances. In particular, if the incentive benefit flows directly and fully to an investor’s home country treasury, the result is readily seen as unjustified both by the host country and by the investor” (VIHERKENTTÄ, Timo. *Tax incentives in developing countries and international taxation*. Deventer, Boston: Kluwer, 1991, p. 136).

¹²⁸⁰ *Tax incentives in developing countries and international taxation*. Deventer, Boston: Kluwer, 1991, p. 128.

Relativamente ao detalhamento do método do crédito, tem-se que, conforme apontado acima, tal método pode ser aplicado de diferentes maneiras, de forma que se destacou a relevância da adoção do crédito ordinário para a caracterização do efeito inibidor. O fato de aspectos particulares relativos à concessão do crédito no Estado de residência ser relevante para a caracterização ou descaracterização do efeito inibidor do método da imputação também foi apontado pela OCDE, em seu relatório *Tax sparing: a reconsideration*¹²⁸¹.

No tocante às circunstâncias e conduta de cada empresa, há que se notar que, na esteira do mencionado relatório da OCDE, as empresas tendem a otimizar as vantagens decorrentes de benefícios fiscais, de tal modo que a tributação no país da residência pode não ocorrer nunca ou pode ocorrer apenas após o decurso de alguns anos, caracterizando um diferimento^{1282 e 1283}. É o que se verifica, por exemplo, na situação de investimentos controlados por subsidiárias, cujo lucro não é tributado pelo Estado de residência até sua repatriação^{1284 e 1285}. Assim, ainda que, quando da tributação na residência, haja uma

¹²⁸¹ Nesse sentido: “Finally, one should also take account of the particular features of foreign tax credit systems. When tax sparing is not granted and the foreign profits which have not borne local tax because of a tax incentive provision are repatriated (or included in the tax base currently in the case of branch operations), it is not the case, as is often assumed, that the residence country will automatically increase its share of tax revenues from the local investment. Almost all credit-based residence countries allow a broad ‘averaging’ of income and income tax rates for active business income. Thus the repatriation or accrual of low-taxed or untaxed foreign income will often simply allow the investor to utilize credits for ‘excess’ taxes already paid with respect to other higher-taxed investments. As a result of the general lowering of tax rates in OECD member countries in recent years, the large majority of corporate investors appear to be in ‘excess’ credit positions and can thus effectively utilize tax-free foreign income. As a result, in most cases, the investor and not the residence country in effect benefits from the local tax incentive” (ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). *Tax sparing: a reconsideration*. 1998. Disponível em: <<http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/2398011e.pdf?expires=1358110241&id=id&accname=ocid54018433&checksum=E903CADF5CB5A72A1E62F5AE14517BFA>>. Acesso em 13 jan. 2013, p. 24).

¹²⁸² Cf. ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *Tax sparing: a reconsideration*. 1998. Disponível em: <<http://www.oecd.org>>, p. 23-24.

¹²⁸³ Timo Viherkenttä, entretanto, a relevância do planejamento tributário para a preservação dos efeitos decorrentes de um determinado benefício fiscal: “There is one further point of relevance here: whereas deferral protects foreign tax incentives by keeping income outside the residence country’s tax net, the use of the averaging mechanism of course requires that the income *is taxed* to the parent company. It is thus dependent upon the circumstances in each case as to whether the maximum benefit is obtained through retention or distribution. This point highlights the significance of the role of *tax planning* in the preservation of foreign tax incentives” (VIHERKENTTÄ, Timo. *Tax incentives in developing countries and international taxation*. Deventer, Boston: Kluwer, 1991, p. 130).

¹²⁸⁴ Cf. ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *Tax sparing: a reconsideration*. 1998. Disponível em: <<http://www.oecd.org>>, p. 23-24; VIHERKENTTÄ, Timo. *Tax incentives in developing countries and international taxation*. Deventer, Boston: Kluwer, 1991, p. 128; VOGEL, Klaus; LEHNER, Moris. *Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen*: Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen. 5ª ed. München: C. H. Beck, 2008, p. 1540.

anulação aparente dos benefícios relativos àquele rendimento concedidos pelo país da fonte, terá havido um diferimento da tributação. Dessa forma, é possível que esse diferimento seja suficiente para justificar o benefício fiscal concedido.

A título exemplificativo, vale trazer à baila as observações Reuven S. Avi-Yonah, segundo as quais “dois aspectos da legislação tributária dos Estados Unidos indicam que uma multinacional norte-americana normalmente se beneficiaria de uma isenção fiscal temporária concedida por um país latino-americano mesmo na ausência de crédito presumido de imposto de renda”¹²⁸⁶. Um desses aspectos corresponde ao fato de os lucros auferidos pelas subsidiárias estrangeiras das multinacionais americanas só serem tributados pelos Estados Unidos quando de sua repatriação, ou seja, quando de seu envio à matriz norte-americana. Trata-se, portanto, justamente de hipótese de diferimento. O outro aspecto ao qual alude Avi-Yonah¹²⁸⁷ corresponde ao crédito cruzado, o que possibilita o aumento do limite do crédito pago no exterior. Afinal, se por um lado, os Estados Unidos só concedem crédito até o limite do tributo norte-americano, por outro lado, a legislação americana admite que impostos incidentes sobre o mesmo tipo de rendimento em diferentes países sejam compensados uns com os outros¹²⁸⁸.

Não se pode deixar de anotar, ainda, que o efeito inibidor decorrente do método da imputação é normalmente considerado mais prejudicial no caso de convenção firmada entre Estados que ostentam diferentes níveis de desenvolvimento. Afinal, nessas situações, as relações econômicas entre tais países são, em regra, marcadas por um fluxo financeiro unidirecional, tendo em vista que os investimentos tendem a ocorrer apenas em um sentido. Desse modo, o Estado menos desenvolvido vê tolhida a sua possibilidade de

¹²⁸⁵ Vale, entretanto, trazer à baila a seguinte observação: “By contrast, *incentives granted to income which is immediately received by the foreign investor, such as interest or royalties, are under a substantial threat of being wiped out*” (VIHERKENTTÄ, Timo. *Tax incentives in developing countries and international taxation*. Deventer, Boston: Kluwer, 1991, p. 128).

¹²⁸⁶ AVI-YONAH, Reuven S. Globalização e concorrência fiscal: implicações nos países em desenvolvimento. *Revista de Direito Tributário Internacional*, São Paulo, v. 2, n. 2, p.197, ago. 2007.

¹²⁸⁷ Globalização e concorrência fiscal: implicações nos países em desenvolvimento. *Revista de Direito Tributário Internacional*, São Paulo, v. 2, n. 2, p.197, ago. 2007.

¹²⁸⁸ “Então, se uma multinacional norte-americana tiver (por exemplo) 100 de renda ativa do Japão tributada em 42%, ela não poderá creditar mais do que 35% do imposto japonês. Se, entretanto, ela também puder obter mais 20 de renda ativa do Brasil, que não a tributa devido a uma isenção fiscal temporária, o limite de crédito do imposto estrangeiro subiria de 35% para 41% (35% x 120) e o imposto japonês seria totalmente utilizado como crédito. Portanto, a isenção fiscal temporária brasileira beneficia a multinacional norte-americana, apesar da ausência de crédito presumido do imposto brasileiro” (AVI-YONAH, Reuven S. Globalização e concorrência fiscal: implicações nos países em desenvolvimento. *Revista de Direito Tributário Internacional*, São Paulo, v. 2, n. 2, p.197-198, ago. 2007).

conceder benefícios fiscais, lembrando-se que a atração e retenção de investimentos estrangeiros consiste em uma das principais razões que leva países em desenvolvimento a firmarem convenções para evitar a bitributação¹²⁸⁹. Por outro giro, o efeito inibidor em tela costuma ser desconsiderado em relações econômicas entre países de mesmo nível de desenvolvimento, tendo em vista o sentido bilateral, em montantes equivalentes, dos rendimentos, o que garante que os Estados contratantes permaneçam em equilíbrio¹²⁹⁰

Tais considerações, entretanto, não são relevantes no âmbito do presente trabalho. Afinal, ainda que, em termos econômicos, o efeito decorrente do método da imputação sobre o conjunto de benefícios fiscais, considerando-se os fluxos entre os dois países signatários de uma determinada Convenção, ostente relevância, no âmbito do presente trabalho, voltado ao estudo da segurança jurídica dos benefícios fiscais, mais interessa a análise individualizada dos benefícios fiscais. Assim, ainda que a inibição dos efeitos de um determinado benefício não seja economicamente relevante, caso tal inibição implique a ilegitimidade de um determinado benefício, estar-se-á diante de um problema juridicamente relevante.

Assim, demonstrada a possibilidade de a adoção do método da imputação implicar limitação à concessão de benefícios fiscais por parte do Estado da fonte, importa, agora, tecer considerações acerca da “imputação especial”¹²⁹¹, mecanismo que permite a neutralização do efeito inibidor do método da imputação clássico, na medida em que o crédito do imposto é concedido de forma fictícia¹²⁹². O que se está denominando, aqui, imputação especial, pode ser manifestado de duas formas, quais sejam, o *tax sparing* e o *matching credit*.

¹²⁸⁹ Para maiores considerações acerca de convenções para evitar a dupla tributação internacional entre países desenvolvidos e países em desenvolvimento cf. BORGES, Antônio de Moura. Convenções sobre dupla tributação internacional entre Estados desenvolvidos e Estados em desenvolvimento. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n.8, p.21-38, mai. 1996; MULLIN, Roque García. Tratados impositivos entre países desarrollados y países en desarrollo. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 7, n. 23-24, p. 26-36, jan./jun. 1983.

¹²⁹⁰ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Acordos de bitributação e incentivos fiscais: o papel das cláusulas de *tax sparing* e *matching credit*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. São Paulo: MP Editora, 2007. p. 257.

¹²⁹¹ Cf. PIRES, Manuel. *Da dupla tributação jurídica internacional sobre o rendimento*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1984, p. 519.

¹²⁹² Cf. PIRES, Manuel. *Da dupla tributação jurídica internacional sobre o rendimento*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1984, p. 519; TÔRRES, Heleno. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas*. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 464.

A cláusula de *tax sparing*¹²⁹³ – ou crédito fictício propriamente dito – corresponde, segundo Heleno Tôrres¹²⁹⁴, a mecanismo exclusivamente estabelecido por meio de convenções bilaterais. Em linhas gerais, tem-se que o *tax sparing* corresponde à imputação de crédito relativo a imposto que teria sido pago no Estado da fonte, caso não tivesse havido a concessão de exonerações tributárias¹²⁹⁵. Por outro giro, pode-se afirmar que, por meio da cláusula de *tax sparing*, o Estado de residência firma o compromisso de não reduzir o valor do crédito a ser concedido ao contribuinte, caso este seja beneficiário de vantagens fiscais concedidos pelo Estado da fonte¹²⁹⁶.

¹²⁹³ Vale anotar que, na década de 60 e de 70, a maioria dos membros da OCDE incluíram previsões de *tax sparing* em seus tratados sobre bitributação. Entendia-se que a cláusula em questão era um componente de uma política de auxílio, a qual visava à promoção de atividades industriais, comerciais e científicas em países em desenvolvimento. Além disso, o *tax sparing* era utilizado pelos membros da OCDE como forma de conseguir que os países em desenvolvimento, em contrapartida, reduzissem alíquotas, o que era importante para que seus próprios residentes se tornassem mais competitivos. Ademais, a concessão do *tax sparing* era um meio para os países desenvolvidos expandirem sua rede de tratados sobre bitributação com os países em desenvolvimento (TOAZE, Deborah. *Tax sparing: good intentions, unintended results*. *Canadian Tax Journal*, v. 49, n. 4, p.888, 2001).

No entanto, os membros da OCDE têm se tornado céticos em relação ao *tax sparing* e preocupados sobre sua serventia. Nesse contexto, importa mencionar o relatório intitulado *Tax sparing: a reconsideration*, feito pelo Comitê Fiscal da OCDE em 1998. No relatório em questão, é deixado claro que há uma necessidade de reavaliação do papel do *tax sparing*, a qual decorre, basicamente dos seguintes fatores:

- O fortalecimento econômico de países não-membros da OCDE. Afinal, segundo a OCDE, a principal justificativa para a concessão de *tax sparing* era a necessidade de promoção do desenvolvimento econômico em países em desenvolvimento. Ocorre que alguns países que estavam em desenvolvimento nas décadas de 60 e de 70 apresentam hoje uma economia muito mais sofisticada;
- As repercussões da concessão do *tax sparing* para o país de residência, as quais se tornaram mais evidentes com a globalização e com o conseqüente aumento dos negócios transnacionais;
- Uma vez entendido como uma forma de auxílio externo, não é possível associar, ao *tax sparing*, mecanismos de controle normalmente relacionados a auxílios externos;
- O *tax sparing* encoraja a repatriação de lucros. Afinal, muitos países que adotam o método do crédito tributam rendimentos auferidos no exterior apenas quando tais rendimentos são repatriados;
- A premissa básica para a concessão do *tax sparing*, qual seja, a de que o efeito indutor de incentivos fiscais concedidos pelo Estado da fonte será anulado na ausência do *tax sparing*, é inválida. Afinal, as empresas tendem a otimizar os benefícios decorrentes de incentivos fiscais mesmo na ausência do *tax sparing*, de tal modo que a tributação no país da residência pode não ocorrer nunca ou pode ocorrer apenas após o decurso de alguns anos. Ademais, aspectos particulares de países que utilizam o método do crédito devem ser levados em consideração;
- Os incentivos fiscais têm sido considerados, por um número cada vez maior de países, como mecanismos inapropriados para o desenvolvimento econômico;
- Observou-se que a previsão de *tax sparing* em tratados sobre bitributação proporciona muitas oportunidades para o planejamento tributário e para a evasão fiscal, o que pode acarretar custos tanto para o país da residência quanto para o país da fonte (ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *Tax sparing: a reconsideration*. 1998. Disponível em: <<http://www.oecd.org>>, p. 21-28).

¹²⁹⁴ *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas*. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 464.

¹²⁹⁵ Cf. LIEBMAN, Howard M. A formula for tax-sparing credits in U.S. tax treaties with developing countries. *The American Journal of International Law*, v. 72, n. 2, p. 306, abr. 1978; TÔRRES, Heleno. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas*. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 464-465; XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 648.

¹²⁹⁶ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Acordos de bitributação e incentivos fiscais: o papel das cláusulas de *tax sparing* e *matching credit*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo

O *tax sparing*, com o fito de corrigir a distorção relativa à anulação do efeito de benefícios fiscais concedidos pelo Estado da fonte, possibilita que o Estado de residência autorize que valores que teriam sido pagos a título de imposto no país da fonte, caso inexistissem os benefícios fiscais, sejam abatidos do imposto de renda devido. Logo, em vez de o Estado de residência conceder, como crédito, o valor do imposto efetivamente pago no exterior – que, na maioria das vezes em que se está diante de um benefício fiscal, será zero –, ele concede o crédito no valor do tributo que teria sido pago caso o Estado da fonte não tivesse concedido os benefícios fiscais em questão¹²⁹⁷.

Assim, a cláusula de *tax sparing* impede que o contribuinte deixe de receber os benefícios relacionados ao benefício fiscal concedido pelo Estado da fonte, que, por sua vez, experimentou redução em sua arrecadação, a qual terá sido inútil caso o efeito extrafiscal da norma veiculadora de benefícios não se opere. Ademais, consoante demonstrado, na ausência da cláusula de *tax sparing*, o Estado de residência seria beneficiado, na medida em que teria, em princípio, sua base tributável alargada, haja vista a redução (ou eliminação) do crédito a ser concedido¹²⁹⁸. Assim, estar-se-ia, reitera-se, diante de benefícios injustificáveis.

Outro mecanismo que impede o desencadeamento dos efeitos inibidor do método da imputação consiste na adoção da cláusula de *matching credit* (crédito presumido). Enquanto o *tax sparing* implica o creditamento dos valores que teriam sido pagos no Estado da fonte da ausência de benefícios fiscais – pressupondo, portanto, que tenha havido a concessão de benefícios fiscais –; o *matching credit* consiste na concessão do crédito, pelo país da residência, com base em um percentual prefixado¹²⁹⁹. Note-se, portanto, que a cláusula de *matching credit* determina que o Estado da residência conceda crédito em um determinado montante, independentemente de vantagens concedidas pelo

Magalhães (coord.). *Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. São Paulo: MP Editora, 2007. p. 258.

¹²⁹⁷ Cf. TÔRRES, Heleno. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas*. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 466.

¹²⁹⁸ Cf. TÔRRES, Heleno. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas*. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 467.

¹²⁹⁹ Cf. SCHAUMBURG, Harald. *Internationales Steuerrecht*. 3ª ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2011, p. 872; TÔRRES, Heleno. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas*. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 469; XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 648.

Estado da fonte¹³⁰⁰. Resta evidente, portanto, que, mesmo que haja a concessão de determinado benefício fiscal relativamente a rendimentos abarcados pela cláusula de *matching credit*, não haverá qualquer alteração no montante do crédito a ser concedido pelo Estado da residência, de modo que não haverá que se falar em efeito inibidor decorrente da aplicação do método da imputação. Vale lembrar que a aplicação mais frequente do *matching credit* refere-se à tributação de dividendos, muito embora também merece destaque a aplicação relativa a juros e *royalties*¹³⁰¹.

Há que se notar, ainda que, de acordo com a cláusula de *matching credit*, o Estado de residência obriga-se a conceder um crédito em valor superior àquele que seria obtido aplicando-se a alíquota convencional ou a alíquota “de direito comum em vigor no país da fonte”¹³⁰². Assim, via de regra, o país de residência concede, a seu contribuinte, crédito no valor pelo qual investimentos no país da fonte normalmente são tributados, muito embora tal tributação esteja reduzida. Com isso, já em virtude de disposições convencionais, o investidor é beneficiário de reduções no imposto a ser pago no Estado da fonte, as quais, todavia, são desconsideradas pelo Estado de residência, que concede o crédito como se não tivesse havido qualquer redução¹³⁰³. Nesse sentido, por um lado, o Estado da fonte assume o compromisso de não tributar rendimento com base em alíquotas superiores a um determinado teto; por outro lado, o Estado da residência concede ao contribuinte crédito em montante superior a tal teto¹³⁰⁴.

¹³⁰⁰ Cf. SCHAUMBURG, Harald. *Internationales Steuerrecht*. 3ª ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2011, p. 872. Nesse sentido, Alberto Xavier observa: “Enquanto a cláusula de *tax sparing* pressupõe um incentivo preexistente que visa a preservar, a cláusula de *matching credit* atribui o direito à dedução no Estado de residência de um crédito fixado *a forfait*. Seja qual for a política fiscal do outro Estado, estabeleça ele ou não um imposto reduzido ou até mesmo uma isenção: é este o significado da expressão ‘o imposto será sempre considerado como tendo sido pago à alíquota de...’” (XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 648).

¹³⁰¹ Cf. TÔRRES, Heleno. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas*. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 469.

¹³⁰² Cf. XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 648.

¹³⁰³ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Acordos de bitributação e incentivos fiscais: o papel das cláusulas de *tax sparing* e *matching credit*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. São Paulo: MP Editora, 2007. p. 261.

¹³⁰⁴ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Acordos de bitributação e incentivos fiscais: o papel das cláusulas de *tax sparing* e *matching credit*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. São Paulo: MP Editora, 2007. p. 261. A esse respeito, anota Schoueri: “Se o *tax sparing* se relaciona a benefícios concedidos unilateralmente, não anulados por um acordo de bitributação, diversos acordos entre países desenvolvidos e em desenvolvimento vão além, afastando de vez, a neutralidade e servindo abertamente de instrumento para o incentivo a investimentos” (SCHOUERI, Luís Eduardo. Acordos de bitributação e incentivos fiscais: o papel das cláusulas de *tax sparing* e *matching credit*. In: MARTINS, Ives Gandra da

Ante o exposto, não se pode deixar de notar que um grande número de convenções bilaterais sobre a bitributação firmadas pelo Brasil contém cláusulas de *tax sparing* e de *matching credit*. A inclusão dessas cláusulas decorre da política de negociação de tratados para evitar a bitributação adotado inicialmente pelo Brasil, de modo que, na primeira etapa de negociação de tratados de bitributação, a inclusão de cláusulas de *tax sparing* ou *matching credit* era *conditio sine qua non* para que o Brasil firmasse um tratado com um país desenvolvido¹³⁰⁵. Nesse primeiro momento – décadas de 1960 e 1970 –, as negociações foram focadas nos países desenvolvidos. Em um segundo momento, a partir da década de 1980, o Brasil passa a negociar também acordos sobre a bitributação com países em desenvolvimento. Assim, continuava-se atribuindo relevância à inclusão das cláusulas de *tax sparing* e *matching credit* nas negociações com países desenvolvidos, mas não se verificava o mesmo relativamente a países em desenvolvimento¹³⁰⁶. Finalmente, a partir de 2002, em cenário marcado pela crescente importância de empresas brasileiras internacionalmente, o Brasil firma uma nova série de tratados, nos quais não há inclusão das cláusulas mencionadas.

Não se pretende, aqui, fazer qualquer aprofundamento ou juízo de valor acerca da política brasileira sobre acordos de bitributação. O que se pretende, é tão somente chamar a atenção para o fato de que, se, por um lado, o Brasil firmou inúmeros acordos nos quais foram incluídas as cláusulas de *tax sparing* e de *matching credit*; por outro lado, vários outros acordos – especialmente aqueles firmados recentemente – não contam com as mencionadas cláusulas. Relativamente a estes, o efeito inibidor decorrente do método da imputação adquire maior relevância, podendo redundar em efetiva limitação à concessão de benefícios fiscais por parte do Estado brasileiro.

Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. São Paulo: MP Editora, 2007. p. 260-261).

¹³⁰⁵ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Contribuição à história dos acordos de bitributação: a experiência brasileira. *Direito tributário atual*, São Paulo, n. 22, p. 275, 2008. Justamente no fato de o Brasil não abrir mão da cláusula de *tax sparing* reside uma das principais razões pela qual ainda não há uma convenção sobre bitributação entre o Brasil e os Estados Unidos, uma vez que estes têm mantido posição contrária à aceitação da cláusula de *tax sparing*. Para maiores considerações a esse respeito cf. TOAZE, Deborah. Tax sparing: good intentions, unintended results. *Canadian Tax Journal*, v. 49, n. 4, p.879-924, 2001.

¹³⁰⁶ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Contribuição à história dos acordos de bitributação: a experiência brasileira. *Direito tributário atual*, São Paulo, n. 22, p. 276, 2008.

CAPÍTULO 5 - SEGURANÇA JURÍDICA NA EXTINÇÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS

1. Esclarecimento Terminológico e Delimitação do Objeto de Estudo

A fim de se observar o rigor exigido no âmbito de um trabalho científico, faz-se necessário, primeiramente, esclarecer que o termo “extinção” está sendo aqui utilizado para aludir a quaisquer quaisquer formas de retirada de benefícios fiscais, da forma como concedidos, do ordenamento jurídico, por todas e quaisquer razões. Refere-se, assim, a quaisquer situações em que normas veiculadoras de benefícios fiscais deixam de valer ou têm sua invalidade declarada¹³⁰⁷. Afinal, pretende-se, aqui, discutir a realização da segurança jurídica quando da modificação do ordenamento jurídico.

Dentre as expressões do princípio da segurança jurídica, ostenta maior relevo para o estudo da segurança jurídica na extinção de benefícios fiscais a continuidade e proteção da confiança do contribuinte, lembrando-se que ambas podem se confundir, de modo que, para alguns autores é legítimo falar em proteção da confiança na continuidade relativamente à normas tributárias de finalidade extrafiscal¹³⁰⁸. Por outro lado, tendo em vista que, sabidamente, as normas não são feitas para perdurar eternamente – haja vista a necessidade de adaptação às novas condutas –, pode-se afirmar que, no Estado de Direito, não há proteção absoluta de um determinado *status*, de modo que a confiança acerca da continuidade normativa não pode ser protegida de modo absoluto¹³⁰⁹.

Assim, lembrando-se que a segurança jurídica, conforme demonstrado no primeiro Capítulo deste trabalho, não implica fixidez¹³¹⁰ – o que ao contrário, poderia levar à

¹³⁰⁷ Cf. FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 171 e ss.

¹³⁰⁸ Cf. ISENSEE, Josef. Vertrauensschutz für Steuervorteile: Ein Folgeproblem der Wirtschaftslenkung durch Steuer am Beispiel des § 3a EStG. In: KIRCHHOF, Paul; OFFERHAUS, Klaus; SCHÖBERLE, Horst. *Steuerrrecht, Verfassungsrecht, Finanzpolitik*: Festschrift für Franz Klein. Köln: Otto Schmidt, 1994, p. 613-614.

¹³⁰⁹ TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*. V. 1. 2ª ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2000, p. 163-164.

¹³¹⁰ Cf. ISENSEE, Josef. Vertrauensschutz für Steuervorteile: Ein Folgeproblem der Wirtschaftslenkung durch Steuer am Beispiel des § 3a EStG. In: KIRCHHOF, Paul; OFFERHAUS, Klaus; SCHÖBERLE, Horst. *Steuerrrecht, Verfassungsrecht, Finanzpolitik*: Festschrift für Franz Klein. Köln: Otto Schmidt, 1994, p. 612.

própria ineficácia do sistema jurídico, acarretando, portanto, a insegurança jurídica¹³¹¹ – importa, neste capítulo, discutir acerca da proteção de posições jurídicas decorrentes da concessão de benefícios fiscais¹³¹² e, conseqüentemente, sobre a proteção do próprio ordenamento jurídico quando da sucessão de textos normativos.

Assim, representa pouco relevo, para o presente Capítulo, a forma pela qual uma determinada norma veiculadora de benefícios fiscais foi retirada do ordenamento jurídico¹³¹³, porquanto, o que se focalizará, aqui, não é a modificação normativa em si, mas, sim, a realização da segurança jurídica quando de tal modificação. Assim, lembrando-se que, consoante analisado no Capítulo 3 deste trabalho, benefícios fiscais podem tanto vir a ser concedidos por lei, quanto por atos e, até, mesmo, por contratos administrativos – salientando-se, todavia, as ressalvas feitas no capítulo mencionado –, pode-se afirmar que o presente capítulo abarca tanto a retirada de leis do ordenamento, quanto de atos administrativos. Nessa mesma esteira, como observado, focaliza-se, aqui, a retirada de benefícios fiscais “da forma como concedidos”, de modo tal que a presente análise será aplicável tanto à completa retirada da vantagem tributária do sistema, como à sua redução.

Não se pode, entretanto, deixar de destacar a relevância das razões que levam o Estado – por meio de quaisquer de seus Poderes – a retirar benefícios fiscais do ordenamento jurídico, as quais interferem na forma pela qual a segurança jurídica deverá ser realizada, conforme será destacado ao longo deste capítulo. Assim, passa-se a apresentar as razões que levam à retirada de benefícios fiscais do ordenamento jurídico.

¹³¹¹ Cf. TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 252.

¹³¹² Cf. ISENSEE, Josef. Vertrauensschutz für Steuervorteile: Ein Folgeproblem der Wirtschaftslenkung durch Steuer am Beispiel des § 3a EStG. In: KIRCHHOF, Paul; OFFERHAUS, Klaus; SCHÖBERLE, Horst. *Steuerrrecht, Verfassungsrecht, Finanzpolitik*: Festschrift für Franz Klein. Köln: Otto Schmidt, 1994, p. 612.

¹³¹³ A esse respeito cf. FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 171 e ss.

2. Razões para a Extinção de Benefícios Fiscais

Pode-se dividir as razões para a extinção de benefícios fiscais pelo Estado em dois grandes grupos¹³¹⁴. O primeiro, que ora se denomina “extinção obrigatória” de benefícios decorre de uma incompatibilidade da norma veiculadora do benefício fiscal com o ordenamento jurídico, de modo tal que a retirada de tal norma no ordenamento se impõe. Por outro lado, tem-se a extinção não obrigatória de benefícios fiscais, a qual representa a revogação¹³¹⁵ da norma veiculadora do benefício fiscal em decorrência do exercício da discricionariedade legislativa ou administrativa. Adiante-se entretanto que em quaisquer dessas situações, a extinção de benefícios fiscais deve observância às exigências decorrentes do princípio da segurança jurídica, cuja análise corresponde ao principal objetivo deste Capítulo.

2.1. Extinção Obrigatória de Benefícios Fiscais

2.1.1. Inconstitucionalidade Formal

A inconstitucionalidade formal de normas veiculadoras de benefícios fiscais ostenta natureza técnica e relaciona-se a aspectos meramente formais. Assim, pode-se afirmar, com Paulo Bonavides, que o controle de constitucionalidade formal implica verificar se a norma analisada “não contravém preceitos constitucionais pertinentes à organização técnica dos poderes ou às relações horizontais e verticais desses poderes, bem como dos ordenamentos estatais respectivos, como sói acontecer nos sistemas de organização federativa do Estado”¹³¹⁶. Assim, a inconstitucionalidade formal se caracteriza pela

¹³¹⁴ Cf. HEY, Johanna. Abbau von Direktsubventionen und Steuervergünstigungen: verfassungsrechtliche terra incognita. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 4, p. 315, 1998.

¹³¹⁵ Cf. FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 171-172.

¹³¹⁶ BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 308.

inobservância das formas constitucionalmente previstas ou pela violação de normas de competência¹³¹⁷.

Assim, no caso de normas veiculadoras de benefícios fiscais, a inconstitucionalidade formal decorre da inobservância da repartição constitucional de competências tributárias – lembrando-se que o poder de conceder benefícios fiscais está contido na competência tributária¹³¹⁸ e no descumprimento de exigências relativas à forma estatuída pela constituição para a positivação do benefício. Neste ponto, faz-se fundamental fazer alusão a duas exigências formais constitucionais relativas à concessão de benefícios fiscais, quais sejam, a exigência de lei específica que regule o benefício ou o respectivo tributo – prevista pelo artigo 150, § 6º, da Constituição Federal – e de deliberação dos Estados e do Distrito Federal para a concessão de benefícios fiscais relativos ao ICMS – conforme previsão do 155, § 2º, XII, “g”, da Constituição Federal.

2.1.2. Inconstitucionalidade Material

A inconstitucionalidade material, diferentemente daquela formal, relaciona-se ao conteúdo da norma, caracterizando-se quando tal conteúdo não se acomoda “aos cânones da Constituição, ao seu espírito, à sua filosofia, aos seus princípios políticos fundamentais”¹³¹⁹.

No Capítulo 3 discorreu-se sobre as exigências constitucionais para a concessão de benefícios fiscais. Assim, pode-se afirmar que a inconstitucionalidade material decorre de uma inobservância de tais exigências – ressalvando-se àquelas relativas ao princípio da legalidade, pois, nesse caso, estar-se-ia diante de inconstitucionalidade formal. Assim, por outro giro, tem-se que a aferição da constitucionalidade material pressupõe um controle das mencionadas exigências. Ocorre, entretanto, que a inconstitucionalidade material de normas veiculadoras de benefícios fiscais pode se configurar tanto diretamente, quanto

¹³¹⁷ BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 308.

¹³¹⁸ Cf. BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 30.

¹³¹⁹ BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 310.

indiretamente, verificando-se esta em decorrência do desrespeito à deproporcionalidade¹³²⁰.

A inconstitucionalidade de normas veiculadoras de benefícios fiscais se configura de forma direta quando pode ser aferida independentemente do cotejo entre benefícios fiscais e seus fins. Assim, estar-se-á, por exemplo, diante de benefícios fiscais inconstitucionais caso a norma que os veicule eleja *discrimen* constitucionalmente vedado. Nesse caso, estar-se-á, independentemente de maiores considerações, diante de violação ao princípio da igualdade. Similarmente, verificar-se-á inconstitucionalidade, caso a finalidade perseguida pelo benefício esteja em desconformidade com a Constituição. Afinal, benefícios fiscais caracterizam-se pelo afastamento da igualdade a partir da capacidade contributiva e por buscarem finalidades extrafiscais; assim, caso tais finalidades sejam inconstitucionais, as retrições a princípios constitucionais decorrentes da concessão de benefícios fiscais deixam de justificar-se. Na mesma esteira, é possível que, conforme demonstrado no Capítulo 3, benefícios fiscais também causem restrições em direitos de liberdade, as quais não serão justificadas caso os benefícios persigam finalidades ilegítimas.

Poder-se-ia, defender, que, caso se entenda que a proporcionalidade foi erigida à condição de norma constitucional autônoma, a afronta à proporcionalidade já implicaria inconstitucionalidade, independentemente da consideração dos princípios atingidos pelo benefício fiscal. Todavia, ainda que se admita a autonomia da proporcionalidade, cuja sede estaria no artigo 5º, LIV¹³²¹, a desproporcionalidade de benefícios fiscais inevitavelmente revela a ofensa a outras normas constitucionais, dentre as quais estarão, necessariamente, o princípio da igualdade, eventualmente, direitos de liberdade. Assim, diz-se que a afronta a essas normas apenas pode ser aferida de forma indireta, uma vez que pressupõe um controle da proporcionalidade dos benefícios fiscais. Embora tais considerações configurem uma decorrência lógica do que se concluiu nos Capítulos 2 e 3

¹³²⁰ “É possível que o vício de inconstitucionalidade substancial decorrente do excesso de poder legislativo constitua um dos mais tormentosos temas do controle de constitucionalidade hodierno. Cuida-se de aferir a compatibilidade da lei com os fins constitucionalmente previstos ou de constatar a observância do princípio da proporcionalidade (*Verhältnismässigkeitsprinzip*), isto é, de se proceder à censura sobre a adequação (*Geeignetheit*) e a necessidade (*Erforderlichkeit*) do ato legislativo” (MENDES, Gilmar Ferreira. *Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade: estudos de direito constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 64).

¹³²¹ Cf. MENDES, Gilmar Ferreira. *Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade: estudos de direito constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 72. Criticamente a esse respeito, cf. SILVA, Virgílio Afonso da. O proporcional e o razoável. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, v. 798, p. 31 e ss., abr. 2002.

deste trabalho, importa, aqui, um maior aprofundamento no tema da inconstitucionalidade decorrente da desproporcionalidade.

2.1.2.1. Inconstitucionalidade em Decorrência da Desproporcionalidade

De plano, importa salientar, com Tipke¹³²², a estreita correlação verificada entre os fundamentos dos benefícios fiscais e aspectos a serem levados em conta quando de sua extinção. Por outro giro, pode-se afirmar que questões relacionadas à segurança jurídica na extinção ou redução de benefícios fiscais pressupõem a precisa compreensão dos fundamentos dos benefícios fiscais e, principalmente, de sua finalidade, elemento essencial para a fundamentação dessas normas. Ademais, conforme se vem enfatizando e de forma consentânea com os pressupostos teóricos teste trabalho, a proporcionalidade dos benefícios fiscais constitui aspecto fundamental para a justificação da concessão dessas medidas e, conseqüentemente, para a sua manutenção no ordenamento jurídico, haja vista o fato de benefícios fiscais necessariamente implicarem restrição à igualdade a partir da capacidade contributiva e, eventualmente, a direitos de liberdade.

Tem-se, assim que a necessidade de aferição da proporcionalidade se mostra constante. É possível que a concessão de determinado benefício fiscal seja medida desproporcional desde o seu nascimento, o que redundaria em inquestionável inconstitucionalidade, tendo em vista a violação de direitos fundamentais, na forma esclarecida no Capítulo 3. Ocorre, entretanto, que, ainda que uma norma veiculadora de benefícios fiscais obtenha – no momento de sua edição – êxito no “teste da proporcionalidade”, faz-se necessário analisar se a medida se mantém proporcional, de modo a justificar sua manutenção no ordenamento jurídico. Tem-se, assim, que a segurança jurídica dos benefícios fiscais exige um permanente “controle de sucesso”¹³²³,

¹³²² Über Steuervergünstigungen: abbautheoretische Überlegung. *Finanz-Rundschau für Einkommensteuer und Körperschaftsteuer*, Köln, n. 7, p. 186-191, 1989.

¹³²³ Cf. FERRAZ, Roberto. Incentivos fiscais: um enfoque constitucional. *Revista de Estudos Tributários*, Porto Alegre, v. 5, n. 28, p. 103, nov./dez. 2002; HEY, Johanna. Abbau von Direktsubventionen und Steuervergünstigungen: verfassungsrechtliche terra incognita. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 4, p. 304, 1998; TIPKE, Klaus. Über Steuervergünstigungen: abbautheoretische Überlegung. *Finanz-Rundschau für Einkommensteuer und Körperschaftsteuer*, Köln, n. 7, p. 191, 1989. Sobre o controle de sucesso de subvenções cf. RODI, Michael. *Die Subventionsrechtsordnung: die Subvention als Instrument öffentlicher*

lembrando-se que o controle exige um processo dinâmico de comparação entre um dever-ser axiológico – tomado como referencial – e um ser axiológico¹³²⁴.

Diante disso, deve-se salientar que a realização do exame da proporcionalidade é sempre extremamente difícil¹³²⁵, pressupondo, sobretudo, o recebimento de informações de outras Ciências¹³²⁶ – que não a Ciência do Direito – e a realização de um prognóstico sobre os efeitos futuros do benefício. Todavia, é mais difícil realizar o prognóstico exigido pelo teste da proporcionalidade para um benefício recém-criado que para um benefício já existente no ordenamento, uma vez que, nesse segundo caso, os efeitos que já decorreram da medida permitem que o teste da proporcionalidade possa ser realizado com maior precisão¹³²⁷. Justamente por isso deve ser feito um controle dos efeitos decorrentes dos benefícios fiscais¹³²⁸. Note-se, portanto, que a margem de prognóstico deixada ao legislador¹³²⁹, no primeiro caso, é mais ampla¹³³⁰.

Assim, embora, conforme largamente esclarecido, as normas veiculadoras de benefícios fiscais devam ser identificadas e também justificadas a partir de sua finalidade, os efeitos delas decorrentes também devem ser controlados. Por outro giro, tem-se que os efeitos dos benefícios fiscais desempenham um importante papel relativamente ao controle de constitucionalidade das normas que os veiculam, pois, ainda que a norma seja justificada em função de suas finalidades, faz-se necessário, sob pena de inconstitucionalidade, que seus efeitos encontrem repercussão na finalidade perseguida. Conclui-se, portanto, que o controle de sucesso dos benefícios fiscais, necessário para a

Zweckverwirklichung nach Völkerrecht, Europarecht und deutschem innerstaatlichen Recht. Tübingen: Mohr Siebeck: 2000, p. 738 e ss.

¹³²⁴ Cf. RODI, Michael. *Die Subventionsrechtsordnung: die Subvention als Instrument öffentlicher Zweckverwirklichung nach Völkerrecht, Europarecht und deutschem innerstaatlichen Recht*. Tübingen: Mohr Siebeck: 2000, p. 741.

¹³²⁵ Cf. JOCHUM, Georg. *Die Steuervergünstigung: Vergünstigungen und vergleichbare Subventionsleistungen im deutschen und europäischen Steuer-, Finanz- und Abgabenrecht*. Berlin: LIT, 2006, p. 280.

¹³²⁶ Cf. RODI, Michael. *Die Subventionsrechtsordnung: die Subvention als Instrument öffentlicher Zweckverwirklichung nach Völkerrecht, Europarecht und deutschem innerstaatlichen Recht*. Tübingen: Mohr Siebeck: 2000, p. 740.

¹³²⁷ Cf. TIPKE, Klaus. Über Steuervergünstigungen: abbautheoretische Überlegung. *Finanz-Rundschau für Einkommensteuer und Körperschaftsteuer*, Köln, n. 7, p. 191, 1989.

¹³²⁸ TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*. V. 1. 2ª ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2000, p. 343.

¹³²⁹ Está-se, aqui, fazendo referência àquele que desempenha atividade legislativa de forma ampla, e não apenas ao Poder Legislativo.

¹³³⁰ Cf. JOCHUM, Georg. *Die Steuervergünstigung: Vergünstigungen und vergleichbare Subventionsleistungen im deutschen und europäischen Steuer-, Finanz- und Abgabenrecht*. Berlin: LIT, 2006, p. 280.

aferição de proporcionalidade – e, conseqüentemente, da constitucionalidade da medida – exige o controle dos efeitos decorrentes dos benefícios fiscais, realizando-se um cotejo finalidades-efeito¹³³¹.

É possível que determinado benefício fiscal venha, após um determinado período de vigência, a se mostrar desproporcional em decorrência de um erro de prognóstico, o que exige a sua exclusão do ordenamento. Assim, embora, quando de sua criação, o benefício tenha “passado” no “teste da proporcionalidade”, é possível que os efeitos dele decorrentes denotem que tal medida não mais pode ser reputada proporcional. Essa desproporcionalidade pode tanto decorrer de aspectos relacionados à sua aptidão em atingir a finalidade normativa, quando de uma excessiva restrição de princípios constitucionais. Nesse contexto, ganham relevância tanto os efeitos visados não realizados, quanto os “efeitos colaterais” dos benefícios fiscais¹³³².

Nesse sentido, a título exemplificativo, vale, com Zitzelsberger¹³³³, fazer alusão a um possível efeito dos benefícios fiscais que se perpetuam no tempo. Tais benefícios fiscais se “misturam” ao sistema tributário, de modo que deixam de ser reconhecidos como tais e perdem a possibilidade de causar os efeitos esperados, na medida em que deixam de ser recebidos como benefícios pelo destinatário, passando, ao contrário, a serem percebidos como necessários à justa tributação¹³³⁴. Com isso, a política de benefícios fiscais tende a entrar em um círculo vicioso, uma vez que os destinatários dos benefícios fiscais passam a

¹³³¹ Acerca da relevância dos efeitos para o controle de constitucionalidade de norma tributária, são as considerações de Schoueri: “Conclui-se, pois, pela importância de se considerar o efeito econômico da tributação, revelando-se este – juntamente com a arrecadação – critério para o exame da constitucionalidade da norma tributária. O texto constitucional não tolera legislação que, posto excelente instrumento para a arrecadação, coloque em situação desigualdade e insegurança os agentes econômicos, implicando efeito desastroso para o mercado” (SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e indução econômica: os efeitos econômicos de um tributo como critério para sua constitucionalidade. In: FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e limites da tributação 2: os princípios da ordem econômica e a tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 164).

¹³³² Cf. WERNSMANN, Rainer. *Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2005, p. 63.

¹³³³ ZITZELSBERGER, Heribert. Über die Schwierigkeiten mit dem Abbau von Steuersubventionen. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 3, p. 203, 1985

¹³³⁴ Nesse contexto, mostram-se oportunas as observações de Gilberto Bercovici: “A guerra fiscal foi acirrada com crise financeira dos Estados. Porém, conforme os incentivos vão se avolumando, perdem a capacidade de estimular o investimento, tornando-se mera renúncia de arrecadação. Além disto, os Estados mais pobres acabam perdendo a capacidade de investir em sua própria infra-estrutura e serviços públicos. E, como todos oferecem incentivos fiscais, o que pesa na decisão final é a infra-estrutura já existente, o que só favorece os Estados mais desenvolvidos. Portanto, o argumento da desconcentração industrial e do desenvolvimento equilibrado como justificativa da guerra fiscal é falso” (BERCOVICI, Gilberto. *Desigualdades regionais, Estado e Constituição*. São Paulo: Max Limonad, 2003, p. 186-187).

enxergá-los como compensação pela elevada carga tributária; por outro lado, o elevado nível de subvenções contribui para o aumento da carga tributária. Assim, não obstante as dificuldades políticas em se extinguir benefícios fiscais no cenário ora descrito, caso se esteja diante de incentivos fiscais – ou seja, benefícios fiscais de finalidade indutora – que deixam de ser percebidos como tais pelos seus destinatários – dado o efeito acima descrito –, perdem a aptidão de atender as suas finalidades. Portanto, trata-se de benefícios não mais justificáveis constitucionalmente, e, por isso, sua extinção se impõe.

Ademais, Birk¹³³⁵ anota que é possível que a “pressão indutora” – no caso de benefícios dotados de finalidades indutoras – seja tão fraca que, na prática, o tributo supostamente indutor terá meramente finalidade fiscal; ou tão forte, que causará uma situação de comportamentos privilegiados, haja vista que apenas os mais abastados poderão praticar determinados comportamentos. Nessa esteira, é possível que os “efeitos colaterais”¹³³⁶ decorrentes dos benefícios fiscais se mostrem excessivamente restritivos de direitos fundamentais – mais do que se prognosticou –, implicando desproporcionalidade, muito embora mostrem-se aptos ao alcance da finalidade perseguida. Em suma, é possível imaginar e ilustrar o presente raciocínio com inúmeras situações que denotam um erro de prognóstico quando da concessão de benefícios fiscais, de modo a tornar tais benefícios desproporcionais e, com isso, inconstitucionais.

É possível, entretanto, que a desproporcionalidade não decorra de um erro de prognóstico, mas, sim, de modificação em relações fáticas ou de novas descobertas científicas¹³³⁷. Acerca das modificações de condições fáticas, pode-se, por exemplo, imaginar uma brusca modificação da conjuntura econômica – em decorrência, por exemplo, de crise econômica internacional de grandes proporções –, que impeça o benefício fiscal de produzir os benefícios da forma esperada. Relativamente ao estado da arte da Ciência cujas informações contribuíram para a realização do prognóstico relativo ao benefício, pode-se imaginar, a título meramente exemplificativo, situação em que se concede benefício fiscal para a adoção de determinado método de tratamento de dejetos

¹³³⁵ Finanzierungszwecke und Lenkungszwecke in einem verfassungsmäßigen Steuersystem. In: Deutsche Sektion der Internationalen Juristen-Kommission. *Grundrechtsschutz im Steuerrecht*. Heidelberg: Müller, 2001, p. 74.

¹³³⁶ Cf. WERNSMANN, Rainer. *Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2005, p. 63.

¹³³⁷ Cf. JOCHUM, Georg. *Die Steuervergünstigung: Vergünstigungen und vergleichbare Subventionsleistungen im deutschen und europäischen Steuer-, Finanz- und Abgabenrecht*. Berlin: LIT, 2006, p. 281.

industriais que se acreditava benéfico ao meio-ambiente. Ou seja, tratava-se de benefício que visava, imediatamente, à indução comportamental e, mediatamente, à proteção do meio-ambiente. Ocorre que o método incentivado requer a utilização de substância que, segundo novas descobertas científicas, passa a ser considerada extremamente lesiva ao meio-ambiente, de modo que a utilização de tal método como instrumento de proteção ambiental não mais se justifica. Note-se, portanto, que o benefício terá se tornado inconstitucional em virtude de se ter constatado que ele não é apto ao alcance da finalidade constitucional visada, lembrando-se que o benefício se fundamenta nessa finalidade.

Nesse ponto, há que se reiterar que benefícios fiscais são medidas que têm por finalidade o alcance de finalidades que encontram amparo em normas constitucionais. Esclarece-se, assim, que a análise da legitimidade da manutenção de benefícios fiscais existentes pressupõe que tais medidas continuem atendendo à proporcionalidade, levando-se em consideração – quando da aferição da proporcionalidade – o valor existente na tributação uniforme, nas receitas que seriam direcionadas aos cofres públicos na ausência de determinado benefício, na simplificação que a extinção dos benefícios poderia proporcionar ao sistema tributário – os benefícios fiscais são considerados uma das principais causas da complexidade do sistema tributário e, conseqüentemente, de insegurança jurídica – e demais valores relacionados à ausência dos benefícios fiscais¹³³⁸. Neste ponto, vale destacar que, sob a ótica financeira, a concessão de benefícios injustificáveis converte-se em desperdício de recursos públicos¹³³⁹.

Em suma, com o decurso do tempo, a adequação, a necessidade e a proporcionalidade em sentido estrito relativas a determinados benefícios fiscais podem ser esvaziadas, de modo que as normas veiculadoras de tais benefícios se tornam inconstitucionais, por não mais se compatibilizarem com o ordenamento jurídico¹³⁴⁰.

É importante observar, todavia, que mesmo o controle de proporcionalidade realizado durante a vigência de norma veiculadora de benefício fiscal redundará na realização de um novo prognóstico. Afinal, ao se verificar se um benefício “continua”

¹³³⁸ TIPKE, Klaus. Über Steuervergünstigungen: abbautheoretische Überlegung. *Finanz-Rundschau für Einkommensteuer und Körperschaftsteuer*, Köln, n. 7, p. 189-191, 1989.

¹³³⁹ Cf. TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*. V. 1. 2ª ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2000, p. 167.

¹³⁴⁰ Cf. HEY, Johanna. Wirtschaftslenkende Steuervergünstigungen. In: TIPKE, Klaus *et al.* *Steuerrecht*. 20ª ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2010, p. 928.

proporcional, desenha-se um novo prognóstico relativo à produção de efeitos futura dessa medida. É claro que, via de regra, nesse caso, como já enfatizado, será possível um prognóstico mais preciso, por dispor o Estado de maiores informações, haja vista os efeitos já produzidos (o que atesta a relevância do controle dos efeitos)¹³⁴¹.

Tais considerações fazem-se fundamentais para a compreensão de outro aspecto da presente análise, qual seja, o alcance da finalidade. Note-se que, ao se verificar, quando da realização do “controle de sucesso”, que um benefício fiscal atingiu a finalidade visada, conclui-se que essa medida foi proporcional, mas, uma vez que a finalidade perseguida foi atingida, ela deixa de justificar a concessão do benefício. Logo, no caso de alcance da finalidade, sequer é cabível falar em novo “teste da proporcionalidade”, pois não há mais finalidade legítima a ser alcançada. Assim, embora o benefício fiscal tenha sido legítimo, sua manutenção no ordenamento não mais se justifica. E, na ausência de tal justificativa, a restrição a direitos fundamentais – dentre os quais está, necessariamente, a igualdade a partir da capacidade contributiva – decorrentes da medida¹³⁴², converte-se em violação a tais direitos, uma vez que conteúdo essencial destes resta atingido. Desse modo, não restam dúvidas acerca da inconstitucionalidade da manutenção no ordenamento de benefícios fiscais cuja finalidade já foi alcançada, de maneira que a sua revogação se impõe.

Ante essas considerações, resta demonstrado que há, no âmbito do ordenamento brasileiro, um dever de controle dos benefícios fiscais, o qual tem fundamento no próprio princípio da segurança jurídica¹³⁴³. Afinal, conforme demonstrado com o decurso do tempo tais medidas podem deixar de justificar-se constitucionalmente, devendo ser retiradas do ordenamento, sob pena de inefetividade deste. Tal controle deve ser levado a cabo, sobretudo, por meio de um controle de proporcionalidade, o qual pressupõe um controle dos efeitos advindos dos benefícios fiscais. Nessa esteira, pode-se afirmar, na esteira de Jochum¹³⁴⁴, que há para o Estado um dever de observação de possíveis falhas de

¹³⁴¹ Cf. JOCHUM, Georg. *Die Steuervergünstigung: Vergünstigungen und vergleichbare Subventionsleistungen im deutschen und europäischen Steuer-, Finanz- und Abgabenrecht*. Berlin: LIT, 2006, p. 280.

¹³⁴² Cf. HEY, Johanna. *Abbau von Direktsubventionen und Steuervergünstigungen: verfassungsrechtliche terra incognita. Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 4, p. 304, 1998.

¹³⁴³ Afirma-se que esse controle funda-se no próprio princípio da segurança jurídica, pois, conforme se vem enfatizando, a ausência desse controle pode implicar a manutenção de benefícios inconstitucionais, atentando, portanto, contra a própria segurança do ordenamento jurídico.

¹³⁴⁴ *Die Steuervergünstigung: Vergünstigungen und vergleichbare Subventionsleistungen im deutschen und europäischen Steuer-, Finanz- und Abgabenrecht*. Berlin: LIT, 2006, p. 281.

prognóstico, modificações das relações fáticas e padrões científicos, uma vez que todos esses fatores podem acarretar, consotante demonstrado, a desproporcionalidade do benefício fiscal considerado. Note-se, portanto, que não se está, aqui, fazendo referência ao controle estritamente financeiro do impacto dos benefícios fiscais sobre receitas e despesas, previsto no artigo 165, § 6º, da Constituição Federal.

Note-se, portanto, que tal controle é fundamental para a realização da segurança do direito, uma vez que a manutenção de benefícios fiscais ilegítimos no ordenamento implica, necessariamente, a violação de direitos fundamentais. Note-se, portanto, que, se, por um lado, a necessária verificação constante da legitimidade de um benefício fiscal impõe uma frequente modificação legislativa, o que conduz à insegurança jurídica, declínio da qualidade legislativa, perda da percepção de justiça e aumento da resistência tributária (legal e ilegal)¹³⁴⁵; por outro lado, a manutenção de benefícios ilegítimos atenta contra a própria efetividade do ordenamento e, conseqüentemente, da segurança jurídica. Chega-se, aqui, a um aparente paradoxo. Diz-se aparente, pois, adotando-se a concepção material de segurança *do* direito aqui esposada, não se verifica qualquer paradoxo, uma vez que a realização da segurança jurídica, sob essa perspectiva significa, sobretudo, a efetividade do próprio ordenamento, não se confundindo, portanto, com rigidez ou imutabilidade. Assim, embora não se esteja diante de um paradoxo, está-se, sim, diante de um desafio, qual seja, a realização da segurança jurídica na extinção dos benefícios fiscais. Ao enfrentamento desse desafio dedica-se o presente Capítulo.

Observa-se, portanto, que o controle da proporcionalidade – e, conseqüentemente, de legitimidade dos benefícios fiscais – está estreitamente relacionado à realização da segurança jurídica, exercendo, portanto, papel fundamental na “composição” da segurança jurídica dos benefícios fiscais. Desse modo, não se pode deixar se salientar, aqui, a relevância, para a realização da segurança jurídica, da institucionalização de mecanismos de controle de benefícios fiscais, dentre os quais se poderia mencionar a obrigatoriedade de

¹³⁴⁵ Cf. BIRK, Dieter. Finanzierungszwecke und Lenkungszwecke in einem verfassungsmäßigen Steuersystem. In: Deutsche Sektion der Internationalen Juristen-Kommission. *Grundrechtsschutz im Steuerrecht*. Heidelberg: Müller, 2001, p. 74.

emissão de relatórios acerca dos efeitos decorrentes de tais medidas e do prognóstico quanto aos efeitos futuros¹³⁴⁶.

Ademais, ante todo o exposto, não se pode deixar de atentar para a necessária temporariedade dos benefícios fiscais, a qual vem sendo percebida e enfatizada pela doutrina, tanto aqui¹³⁴⁷ quanto alhures¹³⁴⁸. Desse modo, vale observar que a fixação de

¹³⁴⁶ Cf. JOCHUM, Georg. *Die Steuervergünstigung: Vergünstigungen und vergleichbare Subventionsleistungen im deutschen und europäischen Steuer-, Finanz- und Abgabenrecht*. Berlin: LIT, 2006, p. 281-282.

¹³⁴⁷ Nesse sentido manifesta-se Bercovici: “Aliás, a excepcionalidade é (ou, ao menos, deveria ser) uma característica essencial dos incentivos fiscais. Tais incentivos não devem ser permanentes. O mais conveniente é a fixação de determinados objetivos a serem alcançados, cuja realização iniciaria uma fase de supressão gradual dos incentivos, já não mais necessários. O que falta, no caso brasileiro, é a elaboração de um plano racional de concessão de incentivos fiscais, com objetivos e prazos determinados, não a mera e constante prorrogação do confuso sistema existente até recentemente no país. Sistema de incentivos fiscais para o desenvolvimento regional que, graças às denúncias de corrupção e desvios de dinheiro público, foi extinto, pelo artigo 32 das Medidas Provisórias n. 2.156-5 e 2.157-5, em 2001” (BERCOVICI, Gilberto. *Desigualdades regionais, Estado e Constituição*. São Paulo: Max Limonad, 2003, p. 131-132).

De grande relevância são, ainda, as considerações de Roberto Ferraz: “A temporariedade é requisito inafastável da lei que institua incentivo porque esta sempre haverá de indentificar um objetivo determinado que se pretende alcançar através do incentivo. Uma vez alcançado o objetivo, deixará de existir motivo a justificar o incentivo, evidenciando-se portanto a sua necessária temporariedade, combinada com a obrigatoriedade de avaliações periódicas quanto ao possível esgotamento da função do incentivo” (FERRAZ, Roberto. Incentivos fiscais: um enfoque constitucional. *Revista de Estudos Tributários*, Porto Alegre, v. 5, n. 28, p. 103, nov./dez. 2002).

Também mostram-se relevantes as observações de Misabel Derzi:

“Outra questão diversa é conhecer o custo da renúncia à tributação para o Estado e a exata medida do retorno socioeconômico do empreendimento incentivado, retorno que significa a base da justificação da lei concessiva. Em geral, quando os benefícios e incentivos fiscais são dados sem prazo, por pressão de grupos econômicos interessados, posteriormente, ocorrerá uma espécie de inércia legislativa, de tal modo que tendem a durar muitos anos e, às vezes, dificilmente são cancelados. Nesse caso, é comum acontecer que tais benefícios fiscais ou créditos não funcionem mais como estímulos eficazes, deixando de provocar novos investimentos de sustentação do desenvolvimento, mas passem a atuar como cristalização de privilégios injustos” (DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8ª ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 676).

Embora não se concorde, aqui, com a definição de incentivos fiscais apresentada por Marcos André Vinhas Catão, vale destacar o elemento “provisoriedade”: “Em uma primeira abordagem, e ao menos 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 do veículo legislativo específico, como propósito de estimular o surgimento de relações jurídicas de cunho econômico. Trata-se de uma suspensão parcial ou total, mas sempre provisória, do poder que lhe é inerente, a fim de conformar determinadas situações, diferindo a tributação para o momento em que a captação de riquezas possa ser efetuada de maneira mais efetiva, eficiente e justa” (CATÃO, Marcos André Vinhas. *Regime jurídico dos incentivos fiscais*. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 13).

¹³⁴⁸ Nesse sentido, Hey afirma que toda subvenção é limitada na extensão e no tempo. A autora entende que tal conclusão decorre do disposto no §12 da *Stabilitätsgesetz*, o qual determina que a cada dois anos, o governo federal alemão deve providenciar um relatório acerca do desenvolvimento dos auxílios financeiros e dos benefícios fiscais. Tal relatório deve apresentar uma previsão sobre o termo no qual tais medidas serão extintas bem como se deve apresentar eventual possibilidade de revogação – ainda que parcial – antecipada de tais medidas (HEY, Johanna. *Wirtschaftslenkende Steuervergünstigungen*. In: TIPKE, Klaus *et al.* *Steuerrecht*. 20ª ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2010, p. 931). Cf. HEY, Johanna. *Abbau von Direktsubventionen und Steuervergünstigungen: verfassungsrechtliche terra incognita*. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 4, p. 304, 1998.

prazos de vigência de benefícios fiscais milita em favor da realização da segurança jurídica, porquanto permite um maior controle da legitimidade dessas medidas¹³⁴⁹. Afinal, com o advento do termo final, a edição eventual norma “prorrogadora” de tais medidas exigiria, necessariamente, um controle de sua proporcionalidade. Em hipótese alguma pode-se admitir uma “prorrogação” automática¹³⁵⁰, desprovida do ônus argumentativo decorrente da necessária realização do “teste da proporcionalidade”.

2.1.3. Violação de Tratados Internacionais e Ilegalidade

Tendo em vista que o Capítulo 4 deste trabalho foi integralmente dedicado à análise de limitações decorrentes de tratados internacionais à concessão de benefícios fiscais, importa, aqui, tão somente arrolar a violação de disposições de tratados internacionais como razão que impõe a extinção de benefícios fiscais.

Similarmente, a extinção de benefícios fiscais faz-se obrigatória em caso de ilegalidade. Uma vez que essa ilação é decorrência direta da hierarquia normativa e o presente estudo concentra-se no plano constitucional – de modo que descabem considerações aprofundadas acerca de leis específicas –, dispensa-se, aqui, maiores considerações. Importa apenas anotar que a ilegalidade pode decorrer tanto de benefícios concedidos por lei – neste caso, vale fazer referência à observância de disposições de lei complementar que ostente caráter de “lei nacional”¹³⁵¹ –, quando por benefícios concedidos por atos administrativos.

¹³⁴⁹ JOCHUM, Georg. *Die Steuervergünstigung: Vergünstigungen und vergleichbare Subventionsleistungen im deutschen und europäischen Steuer-, Finanz- und Abgabenrecht*. Berlin: LIT, 2006, p. 281.

¹³⁵⁰ Cf. HEY, Johanna. *Abbau von Direktsubventionen und Steuervergünstigungen: verfassungsrechtliche terra incognita. Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 4, p. 316, 1998.

¹³⁵¹ “Diversamente da modalidade de lei complementar federal, exclusiva para as competências exclusivas da União, tem-se a lei complementar na função de norma geral ou de lei nacional, vinculante para todas as pessoas do federalismo.

Às normas gerais aplica-se o primado da *reserva de lei complementar*, e impõe-se a necessária preeminência dessas em relação às demais leis, mesmo que complementares, quando tenham por objeto o exercício de competência tributária. Por conseguinte, prevalecerão, sempre, sobre a legislação federal, estadual distrital ou municipal, na medida que estas legislações devam observá-las (as leis complementares que veiculam normas gerais) como fundamento de validade material” (TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 390).

2.2. Extinção Não Obrigatória de Benefícios Fiscais

O que se refere aqui como “extinção não obrigatória” de benefícios fiscais abarca todas as razões que podem levar o Estado Democrático, por meio do poder Legislativo ou Executivo – quando se estiver diante das mitigações ao princípio da legalidade, sobre as quais se discorreu no Capítulo 3 deste trabalho – a extinguirem benefícios fiscais. Portanto, alude-se, aqui à discricionariedade legislativa e, quando for o caso, administrativa. Diante disso, não há que se cogitar, neste ponto, de nenhum tipo de controle pelo Poder Judiciário.

Aqui cabem fundamentos de natureza política e econômica, como, por exemplo, a necessidade de equilíbrio orçamentário e ineficiência econômica¹³⁵² ou quaisquer outras razões relacionadas ao interesse público¹³⁵³. Trata-se portanto, de modificação normativa constitucionalmente legítima. Não se pode deixar de observar, entretanto que, caso a razão que conduza à extinção do benefício fiscal seja de tal monta que o torne desproporcional – nos termos acima analisados –, não mais se estará diante do exercício de discricionariedade, porquanto, neste caso, a extinção se impõe, conforme demonstrado acima. De outra banda, vale notar que a extinção de benefícios fiscais corresponde a questão politicamente sensível, tanto aqui, quanto alhures¹³⁵⁴, o que, por si, traz dificuldades práticas à alteração e à revogação de normas veiculadoras de benefícios fiscais. Como salienta Zitzelsberger¹³⁵⁵, não há momento oportuno, do ponto de vista político, para a extinção em massa de benefícios fiscais, uma vez que tal medida representa necessariamente uma elevação da carga tributária suportada pelos então beneficiários.

¹³⁵² Cf. HEY, Johanna. Abbau von Direktsubventionen und Steuervergünstigungen: verfassungsrechtliche terra incognita. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 4, p. 304-305, 1998; TIPKE, Klaus. Über Steuervergünstigungen: abbau-theoretische Überlegung. *Finanz-Rundschau für Einkommensteuer und Körperschaftsteuer*, Köln, n. 7, p. 186, 1989.

¹³⁵³ Cf. ISENSEE, Josef. Vertrauensschutz für Steuervorteile: Ein Folgeproblem der Wirtschaftslenkung durch Steuer am Beispiel des § 3a EStG. In: KIRCHHOF, Paul; OFFERHAUS, Klaus; SCHÖBERLE, Horst. *Steuerrecht, Verfassungsrecht, Finanzpolitik*: Festschrift für Franz Klein. Köln: Otto Schmidt, 1994, p. 628.

¹³⁵⁴ Por outro lado, interesses eleitorais contribuem, em termos políticos, para a concessão de benefícios fiscais, tanto aqui, quanto alhures. Cf. HEY, Johanna. Abbau von Direktsubventionen und Steuervergünstigungen: verfassungsrechtliche terra incognita. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 4, p. 298, 1998.

¹³⁵⁵ ZITZELSBERGER, Heribert. Über die Schwierigkeiten mit dem Abbau von Steuersubventionen. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 3, p. 206, 1985.

De qualquer modo, como anota Lozano Serrano¹³⁵⁶, quando do exercício da atividade legislativa, o Estado deve ater-se aos valores constitucionais, mas não àqueles consagrados por outras leis, uma vez que “a lei não vincula a lei”. Assim, como anota o autor, “la revocación de la exención no puede apreciarse desajustada a Derecho por el solo dato de que introduce una nueva valoración de las situaciones antes exentas, disponiendo su aplicación a las que aún no hubieran consumido todos sus efectos”¹³⁵⁷. Logo, em princípio, modificações normativas que conduzem a extinção de benefícios fiscais devem integrar, sob a ótica do contribuinte, o risco econômico. Há que se notar, todavia, que, embora tais considerações estejam corretas, aceitá-las sem maiores considerações significaria renegar a feição material da segurança jurídica, a qual constitui o principal pressuposto do presente trabalho. Assim, embora se reconheça ao legislador e, quando for o caso, ao administrador uma margem de discricionariedade relativamente à extinção de benefícios fiscais, esta não pode ser levada a cabo sem atenção às exigências decorrentes do princípio da segurança jurídica, sobre as quais se passa a discorrer. Note-se, portanto que, se por um lado, o princípio da segurança jurídica não tem o condão de impedir o exercício da atividade legislativa democrática, não assegurando, portanto, a manutenção indefinida de um benefício fiscal – o que levaria a um paradoxo, uma vez que, por vezes, a própria segurança jurídica exige a extinção da medida, conforme demonstrado –, tal extinção não pode ser feita sem maiores considerações.

3. Segurança Jurídica e Temporalidade: Normas Constitucionais Específicas

Pode-se afirmar que, como regra geral, as normas veiculadoras de benefícios fiscais, no tocante à sua modificabilidade, equiparam-se às demais normas de mesma espécie do ordenamento, de modo que são, portanto, revogáveis a qualquer tempo. Não obstante, o problema que aqui se coloca é se peculiaridades decorrentes da fenomenologia dos benefícios fiscais justificam que se aponha limitações à extinção de benefícios fiscais. De plano, há quem entenda que a regra geral de livre modificação legislativa não comporta exceções relativamente a benefícios fiscais. Esse entendimento é esposado especialmente

¹³⁵⁶ *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*. Madrid: Tecnos, 1988, p. 145.

¹³⁵⁷ LOZANO SERRANO, Carmelo. *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*. Madrid: Tecnos, 1988, p. 145.

por aqueles que entendem que essas medidas confundem-se com privilégios odiosos, porquanto não admitem sua justificação¹³⁵⁸. Essa posição, contudo, não se coaduna com aquela defendida no presente trabalho.

Assim, uma vez expostas as razões que conduzem à extinção de benefícios fiscais, faz-se necessário que se apresentem as exigências decorrentes do princípio da segurança jurídica relativamente a tal extinção. Tendo em vista que a problemática ora tratada relaciona-se à modificação do ordenamento jurídico, ganha relevância, neste contexto, as expressões da proteção da confiança e a continuidade do ordenamento jurídico.

Nessa esteira, mostra-se fundamental a noção de temporalidade normativa, lembrando-se que toda norma ostenta uma “bidimensionalidade temporal”, uma vez que pode ser tanto aplicada a fatos pretéritos, quanto a fatos futuros¹³⁵⁹. Ocorre, contudo, que, o ordenamento jurídico brasileiro veicula normas que concorrem para a observância da segurança jurídica – mormente sob as duas expressões acima mencionadas –, na medida em que contêm a “‘disponibilidade’ bidimensional da lei na regência do tempo”¹³⁶⁰. Nesse contexto, relativamente à extinção de benefícios fiscais, ganham relevância as normas voltadas à garantia da não supressa, à vedação da retroatividade e a proteção de situações jurídicas consolidadas, as quais integram o “regime da segurança jurídica na função da estabilidade no tempo do nosso Sistema Constitucional Tributário”¹³⁶¹. Por outro giro, tem-se que esse regime abarca os mecanismos constitucionais especificamente voltados à realização da segurança jurídica quando da modificação do ordenamento.

3.1. Não Supressa

Dentre os mecanismos constitucionais que concorrem para a eficácia da segurança jurídica, está o princípio da não supressa, cujo conteúdo axiológico remonta à aspiração de

¹³⁵⁸ Cf. GOMES, Nuno de Sá. *Teoria geral dos benefícios fiscais*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1991, p. 281-282.

¹³⁵⁹ Cf. TORRES, Heleno Taveira. Temporalidade e segurança jurídica: irretroatividade e anterioridade tributárias. *Revista da PGFN*, Brasília, v. 1, p. 46, 2011.

¹³⁶⁰ TORRES, Heleno Taveira. Temporalidade e segurança jurídica: irretroatividade e anterioridade tributárias. *Revista da PGFN*, Brasília, v. 1, p. 46, 2011.

¹³⁶¹ TORRES, Heleno Taveira. Temporalidade e segurança jurídica: irretroatividade e anterioridade tributárias. *Revista da PGFN*, Brasília, v. 1, p. 52, 2011.

se se tomar conhecimento sobre a incidência tributária – inclusive sobre o valor do tributo a ser pago –, com antecedência razoável, relacionando-se, portanto, à previsibilidade¹³⁶². Tal princípio foi jurisdicizado por meio das normas relativas à anterioridade¹³⁶³, à espera nonagesimal e à anualidade¹³⁶⁴.

Dentre as limitações constitucionalmente expressas ao poder de tributar está a determinação de observância da anterioridade, veiculada pelo artigo 150, III, “b”, que impede a cobrança de tributos “no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou”¹³⁶⁵. Trata-se, portanto, de norma que adia a vigência da lei que institui ou aumenta tributos para o próximo exercício financeiro¹³⁶⁶. Uma vez que tal norma versa sobre a “criação” ou “aumento” de tributo, pode-se concluir que a ela devem observância tão somente normas que veiculem regra-matriz de incidência tributária, de modo a criar tributos, ou incida sobre critérios de tal regra, provocando um aumento de tributo¹³⁶⁷.

A espera nonagesimal, por sua vez, foi originalmente prevista no artigo 195, § 6º, da Constituição Federal, relativamente a contribuições sociais, tendo sido, entretanto, estendida aos demais tributos por meio da Emenda Constitucional nº 42/2003, que inseriu a alínea “c” no artigo 150, III, da Constituição Federal¹³⁶⁸. Esse dispositivo veda a cobrança

¹³⁶² Cf. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro* 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 214.

¹³⁶³ Cf. ATALIBA, Geraldo. Segurança jurídica. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 60, p. 274, 1993.

¹³⁶⁴ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro* 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 215. Cf. TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 418.

¹³⁶⁵ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 30 dez. 2012.

¹³⁶⁶ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações na jurisprudência no direito tributário: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao Poder Judicial de Tributar*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 441. Nesse mesmo jaez: “Não advogamos a tese de que tais normas (as que criam ou aumentam tributos) entrem, efetivamente, em vigor, nas datas que estipulem, deixando a eficácia jurídica dos fatos previstos em suas hipóteses protelada até o início do próximo exercício financeiro. Não se trata de problema de eficácia, mas única e exclusivamente de vigência. Na hipótese, o que ocorre é a convergência de dois fatores condicionantes, que interagem provocando o deslocamento do termo inicial da vigência, de modo que a regra jurídica que entraria em vigor quarenta e cinco dias depois de publicada ou na data que estabelecer continua sem força vinculante, até que advenha o primeiro dia do novo exercício financeiro. Isso nos autoriza a falar numa vigência predicada pela norma e noutra imperiosamente estabelecida pelo sistema” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 306).

¹³⁶⁷ Cf. TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 419.

¹³⁶⁸ A esse respeito cf. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro* 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 214-215.

de tributos “antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou”. Note-se que também a espera nonagesimal aplica-se tão somente à criação ou aumento de tributo¹³⁶⁹.

Combinando-se as regras relativas à anterioridade previstas no artigo 150, III, com aquelas relativas à espera nonagesimal, e lembrando-se que a Constituição veicula exceções à mencionada regra, é possível utilizar a expressão “anterioridade” de forma genérica, seguindo tendência doutrinária, concluindo-se, portanto, que a garantia de anterioridade veiculada pela Constituição Federal de 1988 é composta pelas regras da anterioridade anual – regra veiculada pelo artigo 150, III, “b”, da Constituição Federal –, da espera nonagesimal e das exceções a uma, outra ou ambas essas regras. Assim, combinando-se essas regras, pode-se afirmar que, a depender da espécie tributária considerada, aplicar-se-á (i) exclusivamente a regra da anterioridade anual, (ii) exclusivamente a regra da anterioridade nonagesimal, (iii) ambas as regras de forma cumulativa (“regra geral da anterioridade”), (iv) nenhuma das “anterioridades”¹³⁷⁰.

Não há dúvidas de que a anterioridade – genericamente considerada – não se aplica às normas concessoras de benefícios fiscais, uma vez que estas não criam ou majoram tributo; ao contrário, veiculam uma vantagem tributária.

Mais problemática, contudo, é a questão da aplicabilidade da anterioridade às normas que extinguem benefícios fiscais. O Supremo Tribunal Federal tem tradicionalmente se manifestado pela não exigência de observância da anterioridade por normas que revogam benefícios fiscais¹³⁷¹. Não se pode, todavia, concordar com esse

¹³⁶⁹ Vale destacar, entretanto, que, o artigo 195, § 6º, da Constituição Federal faz alusão ao aumento ou modificação de contribuições sociais. Não obstante, tem-se entendido que esse dispositivo também se aplica apenas à instituição ou majoração de contribuições (cf. TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 420).

¹³⁷⁰ Cf. TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 419.

¹³⁷¹ Exemplificativamente, vale trazer à baila a seguinte ementa: “AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. COMPENSAÇÃO. PREJUÍZOS FISCAIS. LIMITAÇÃO. CONSTITUCIONALIDADE. EXISTÊNCIA DE PRECEDENTES DO PLENÁRIO SOBRE O TEMA CONSTITUCIONAL DEBATIDO. JULGAMENTO DA MATÉRIA NOS TERMOS DO ART. 557, CAPUT, DO CPC. POSSIBILIDADE. AGRAVO IMPROVIDO. I - A possibilidade de compensação de prejuízos fiscais apurados em exercícios anteriores caracteriza benefício fiscal cuja restrição ou ausência não importa ofensa ao texto constitucional. II - A revisão ou revogação de benefício fiscal, por se tratar de questão vinculada à política econômica que pode ser revista pelo Estado a qualquer momento, não está adstrita à observância das regras de anterioridade tributária previstas na Constituição. III - A existência de

posicionamento, uma vez que, conforme largamente reconhecido na doutrina brasileira¹³⁷² e estrangeira¹³⁷³, a extinção de benefícios fiscais corresponde a um agravamento tributário, devendo, portanto, ser equiparada à majoração de tributos. Ou seja, normas veiculadoras de benefícios fiscais são normas que veiculam majoração tributária. Ora se benefícios fiscais, por definição, veiculam uma vantagem tributária – ainda que de forma excepcional, haja vista o afastamento da capacidade contributiva como critério de igualdade –, conforme largamente esclarecido no Capítulo 2 deste trabalho – é evidente que sua supressão redundaria em elevação da carga tributária de seus beneficiários.

Há que se reconhecer, entretanto, que no caso de benefícios fiscais concedidos por prazo certo, a fixação do prazo já atende ao princípio da não surpresa¹³⁷⁴, de modo que seria possível, até mesmo, defender que a própria norma veiculadora do benefício dispõe sobre a majoração de tributo, ao estipular prazo pelo qual o mencionado benefício seria vigente. Não há, portanto, que se falar em aplicação da anterioridade nesse caso. Semelhante raciocínio pode ser aplicado quando determinado benefício é concedido mediante condição tal que permita o reconhecimento do término de sua vigência¹³⁷⁵. Ressalvadas essas situações, faz-se, portanto, necessária a observância da anterioridade, em observância ao princípio da não surpresa, quando da extinção de benefícios fiscais, atendendo, em última instância, ao princípio da segurança jurídica¹³⁷⁶.

orientação do Plenário da Corte sobre a questão constitucional debatida legítima o julgamento monocrático do recurso nos termos do art. 557 do CPC. IV - Agravo regimental improvido” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ag. Reg. no Recurso Extraordinário nº 617.389. Agravante: Cargill Agrícola S/A. Agravado: União. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Julgamento: 08 mai. 2012. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=2025072>>. Acesso em: 15 out. 2012).

¹³⁷² Cf. BELINI, Júlio César. Revogação da isenção e restauração da eficácia da lei anterior – Subsunção ao princípio da anterioridade – Inconstitucionalidade da súmula 615 do STF. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 73, p. 189, 1998; BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 95.

¹³⁷³ Cf. OFFERHAUS, Klaus. Rückwirkungsprobleme bei § 2a Abs. 3 und 4 EStG in der Fassung des Steuerbereinigungsgesetzes 1999. *Der Betrieb*, Düsseldorf, n. 11, p. 557, 2001; LANG, Joachim. Rechtsstaatliche Ordnung des Steuerrechts. In: TIPKE, Klaus *et al.* *Steuerrecht*. 20ª ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2010, p. 115. Esse reconhecimento também já foi feito pelo Tribunal Constitucional Alemão. Nesse sentido, cf. ALEMANHA. Bundesverfassungsgericht. Beschluss des Zweiten Senats vom 5. Februar 2002 – 2 BvR 305, 348/93. *Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts*, Tübingen, n. 105, p. 37, 2003.

¹³⁷⁴ Cf. TORRES, Heleno Taveira. Temporalidade e segurança jurídica: irretroatividade e anterioridade tributárias. *Revista da PGFN*, Brasília, v. 1, p. 57, 2011.

¹³⁷⁵ Cf. TORRES, Heleno Taveira. Temporalidade e segurança jurídica: irretroatividade e anterioridade tributárias. *Revista da PGFN*, Brasília, v. 1, p. 57, 2011.

¹³⁷⁶ Cf. TORRES, Heleno Taveira. Temporalidade e segurança jurídica: irretroatividade e anterioridade tributárias. *Revista da PGFN*, Brasília, v. 1, p. 57, 2011.

Finalmente, há que se fazer menção à anualidade. O sistema constitucional de 1988 não consagrou a anualidade em seu sentido clássico, qual seja, aquele relativo à necessária autorização orçamentária para aplicação das leis tributárias e cobrança dos tributos¹³⁷⁷. A anualidade está, entretanto, consubstanciada na Constituição de 1988 em outro sentido, de modo a limitar materialmente o legislador tributário e financeiro, aplicando-se nas seguintes situações¹³⁷⁸:

- “1) como marco temporal imposto, expressamente, ao legislador financeiro na fixação do exercício;
- 2) como marco temporal obrigatório para eficácia e aplicação das leis tributárias, que instituem ou majoram tributo, graças ao princípio da anterioridade ao exercício de cobrança, que é anual;
- 3) como marco temporal imposto, implicitamente ao legislador tributário, na periodização dos impostos incidentes sobre a renda e o patrimônio;
- 4) como previsão das alterações na legislação tributária pela notícia anual, contida na Lei de Diretrizes Orçamentárias”¹³⁷⁹.

Tem-se, assim, que a anualidade contribui para a realização da não surpresa, em virtude, principalmente, das hipóteses de aplicação arroladas nos itens “3” e “4” acima. No item “3” resta evidente a integração da anualidade à anterioridade, da forma já apresentada acima. No item “4”, destaca-se o fato de a Lei de Diretrizes Orçamentárias militar a favor da previsibilidade das alterações tributárias e, conseqüentemente, da não surpresa.

3.2. Irretroatividade

Historicamente, o debate relativo a retroatividade dista de ser pacífico. Nessa esteira, ao longo da história houve quem defendesse a legitimidade da retroatividade, porquanto a lei nova necessariamente carregaria uma noção de justiça superior àquela contida na norma revogada. Por outro lado, há que se notar que, embora, excepcionalmente, a retroatividade possa ser utilizada “para aprimorar certas facetas do

¹³⁷⁷ DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8ª ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 218.

¹³⁷⁸ DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8ª ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 219.

¹³⁷⁹ DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8ª ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 219.

organismo social, constitui ela, o mais das vezes, recurso opressivo de tiranos e de regimes arbitrários, como o demonstra fartamente a própria história”¹³⁸⁰.

A irretroatividade foi amplamente – ainda que não plenamente – assegurada pela Constituição Federal de 1988, que a consagrou, de forma genérica, por meio do artigo 5º, XXXVI – que versa sobre a proteção ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito e à coisa julgada – e, especificamente para o direito tributário, por meio do artigo 150, III, “a” – que veda a cobrança de tributos “em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado”^{1381 e 1382}. O presente tópico tem por finalidade analisar em que medida a regra do artigo 150, III, “a”, da Constituição Federal, contribui para a realização da segurança jurídica na extinção de benefícios fiscais.

Note-se que o parâmetro eleito pelo Constituinte de 1988 para a aplicação da regra da irretroatividade tributária corresponde ao “fato gerador”. Outra não é a interpretação conferida pelo Supremo Tribunal Federal, que, com base na norma em tela, entende que a norma – instituidora ou majoradora de tributo – apenas aplica-se a “fatos geradores” ocorridos após o início de sua vigência¹³⁸³. Todavia, como assinala Heleno Torres¹³⁸⁴, não

¹³⁸⁰ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Da lei tributária no tempo*. São Paulo: Obelisco, 1968, p. 96.

¹³⁸¹ Cf. DENGÓ, Atílio. Irretroatividade tributária e modo de aplicação das regras jurídicas. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 124, p. 27, jan. 2006; DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações na jurisprudência no direito tributário: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao Poder Judicial de Tributar*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 429.

¹³⁸² “A Constituição Federal brasileira, por meio da irretroatividade, protege tanto os efeitos irradiados pelo fato como o próprio fato, o que está de acordo não apenas com a lógica jurídica, mas, sobretudo, com os valores que o princípio abriga. O art. 5º, XXXVI, por tradição histórica, refere os efeitos, mas o art. 150, III, ‘a’, destaca o fato jurídico, vedando a retroação da lei. Em um ou outro caso, as consequências são similares, porque alterando-se os efeitos jurídicos já desencadados a lei nova terá modificado fato pretérito” (DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações na jurisprudência no direito tributário: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao Poder Judicial de Tributar*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 434).

¹³⁸³ Nesse sentido é a decisão assim ementada, que reconheceu a indevida não observância da irretroatividade: “CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO DAS PESSOAS JURÍDICAS - LEI N. 7.689/88 - NATUREZA JURÍDICA - A QUESTÃO DA LEI COMPLEMENTAR - PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE DAS LEIS TRIBUTARIAS - INCONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA COM REFERÊNCIA AO PERÍODO-BASE DE 1988 - PRECEDENTES DO STF - RECURSO EXTRAORDINÁRIO PROVIDO EM PARTE. - A qualificação jurídica da exação instituída pela Lei n. 7.689/88 nela permite identificar espécie tributária que, embora não se reduzindo a dimensão conceitual do imposto, traduz típica contribuição social, constitucionalmente vinculada ao financiamento da seguridade social. - Tributo vinculado, com destinação constitucional específica (CF, art. 195, I), essa contribuição social sujeita-se, dentre outras, as limitações instituídas pelo art. 150, I e III, ‘a’, da Carta Política, que consagra, como instrumentos de proteção jurídica do contribuinte, os postulados fundamentais da reserva legal e da irretroatividade das leis tributárias. - A norma inscrita no art. 8. da Lei n. 7.689/88 - que tornou exigível a contribuição social em questão ‘a partir do resultado apurado no período-base a ser encerrado em 31 de dezembro de 1988’ - vulnerou, de modo frontal, o princípio da irretroatividade das leis tributárias, que veda a cobrança de tributos ‘em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado’ (CF, art. 150, III, “a”). (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso

se pode afirmar que, no sistema tributário brasileiro, tenha sido consagrada a máxima de que toda lei apenas gera efeitos para o futuro. Desse modo, vale destacar, que aproibição da retroatividade não se aplica a “fatos geradores pendentes”, conforme reconhecido pelo artigo 105 do Código Tributário Nacional¹³⁸⁵.

Há que se chamar a atenção para o fato de que o dispositivo consitucional que consagra a irretroatividade tributária abrange tão somente normas que instituem tributos. Logo, a proibição de retroatividade não abrange normas benéficas, de modo que a chamada irretroatividade benigna é admitida no ordenamento jurídico brasileiro¹³⁸⁶. Embora o presente Capítulo concentre-se na extinção de benefícios fiscais, não se pode deixar de observar que, em princípio, é admissível que normas veiculadoras de benefícios fiscais produzam efeitos retroativos. Diz-se “em princípio”, pois tal admissão não se verifica sem maiores considerações, que levem em conta a fenomenologia e os fundamentos dos benefícios fiscais. Nesse sentido, lembrando-se que benefícios fiscais devem ser justificados a partir de sua finalidade, tem-se como categoricamente inadmissíveis normas veiculadoras de benefícios fiscais de finalidade indutora (incentivos fiscais) que produzam efeitos retroativos. Afinal, se tais benefícios visam à indução comportamental, a qual deve ocorrer no futuro, observa-se uma incompatibilidade entre a pretendida retroatividade e a finalidade normativa. Por outro giro, não se verifica essa incompatibilidade automática no caso de benefícios dotados de finalidades redistributivas, muito embora não se possa concluir por uma necessária admissibilidade da retroatividade, uma vez que se faz necessário que tal benefício – da forma como desenhado, incluindo, portanto, a retroatividade – supere o “teste da proporcionalidade”.

Mais relevante para a presente análise é, todavia, a aplicação do artigo 150, III, “a”, da Constituição Federal a normas que revogam benefícios fiscais. Conforme já apontado, a extinção de benefícios fiscais deve ser equiparada à majoração de tributos, de modo que,

Extraordinário nº 157.482. Recorrentes: Pedra Azul Exportação de Café S/A e outros. Recorrido: União. Relator: Ministro Celso de Mello. Julgamento: 17 ago. 1993. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=212407>>. Acesso em: 15 out. 2012).

¹³⁸⁴ *Direito constitucional tributário e segurança jurídica*: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 424.

¹³⁸⁵ “Art. 105. A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do artigo 116” (BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 31 dez. 2012).

¹³⁸⁶ TORRES, Heleno Taveira. Temporalidade e segurança jurídica: irretroatividade e anterioridade tributárias. *Revista da PGFN*, Brasília, v. 1, p. 55, 2011.

também relativamente a ela deve ser aplicada a regra da irretroatividade sob análise¹³⁸⁷. Desse modo, não se pode concordar com a posição do Supremo Tribunal Federal, segundo a qual a extinção de benefícios fiscais não está adstrita à observância da irretroatividade¹³⁸⁸.

Ademais, a proibição de retroatividade não vincula apenas o Legislativo, mas também o Poder Judiciário e o Executivo. Desse modo, no caso de extinção de benefícios excepcionalmente concedidos por ato administrativo – em virtude das mitigações à legalidade – deve haver observância à irretroatividade¹³⁸⁹. Tal conclusão decorre da vinculação dos Três Poderes à Constituição, mormente aos “postulados da segurança jurídica”, que, como anota Canotilho, são exigíveis perante atos dos três Poderes¹³⁹⁰.

Entretanto, como observado, apenas “fatos geradores” ocorridos antes do início da vigência da nova norma não serão atingidos por esta. Logo, no caso de norma revogadora de benefícios fiscais, esta não implicará redução da vantagem relacionada aos fatos jurídicos tributários ocorridos antes do início de sua vigência. Ao contrário, a irretroatividade tributária não se aplicará a fatos jurídicos não consumados, ainda que já

¹³⁸⁷ “O princípio da interdição de retroatividade veda tudo aquilo que consista em inovação de obrigações ou deveres mais gravosos para os contribuintes e se constitui como verdadeiro direito fundamental, que não pode restringir, amesquinhar ao conteúdo de ‘instituição’ ou de ‘aumento’ de tributo, aplicando-se a tudo o quanto possa ser arbitrário e cause prejuízos ou danos de qualquer tipo ao contribuinte, como criação de obrigações acessórias, aumento de multas e outros” (TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 425).

¹³⁸⁸ “EMENTA: TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. ICMS. LC 122/06. BENEFÍCIO FISCAL. POLÍTICA TRIBUTÁRIA. DESNECESSIDADE DE OBSERVAÇÃO DO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE NONAGESIMAL. PRECEDENTE. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS AO USO E CONSUMO. UTILIZAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE COMPENSAÇÃO DE CRÉDITOS FISCAIS DE ICMS. I – A Corte firmou entendimento segundo o qual a revisão ou extinção de um benefício fiscal, que por se tratar de política econômica que pode ser revista a qualquer momento pelo Estado, não está restrita à observância dos princípios constitucionais da anterioridade e da irretroatividade. Precedente. II - A jurisprudência desta Corte é pacífica no sentido de que não enseja ofensa ao princípio da não cumulatividade a situação de inexistência de direito a crédito de ICMS pago em razão de operações de consumo de energia elétrica, de utilização de serviços de comunicação ou de aquisição de bens destinados ao ativo fixo e de materiais de uso e consumo. Precedentes. III – Agravo regimental improvido” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ag. Reg. no Agravo de Instrumento nº 783.509. Agravante: Avon Industrial Ltda. Recorrido: Estado de São Paulo. Relator: Ricardo Lewandowski. Julgamento: 19 out. 2010. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=616749>>. Acesso em: 17 out. 2012).

¹³⁸⁹ Cf. CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7ª ed. Coimbra: Almedina, 2011, p. 257; TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 427.

¹³⁹⁰ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7ª ed. Coimbra: Almedina, 2011, p. 257.

tenha havido disposições do contribuinte no sentido de realizá-los¹³⁹¹. Não se pretende, contudo, defender aqui que essas disposições carecem de qualquer proteção, o que atentaria contra o princípio da segurança jurídica. A esse ponto, todavia, retornar-se-á abaixo¹³⁹². Por ora, deve-se apenas fixar o alcance da irretroatividade tributária, na forma consagrada pela Constituição Federal de 1988.

3.3. Proteção do Direito Adquiridos

3.3.1. Direitos Adquiridos em Matéria Tributária

A intangibilidade do direito adquirido, tomado este em ampla acepção, está historicamente presente no direito positivo brasileiro¹³⁹³, lembrando-se, entretanto, que a teoria do direito adquirido é tradicionalmente envolta em controvérsias, mormente no

¹³⁹¹ Em sentido contrário, cf. ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário*: São Paulo: Malheiros, 2011, p. 439 e ss.; DENGGO, Atílio. Irretroatividade tributária e modo de aplicação das regras jurídicas. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 124, p. 32-35, jan. 2006.

¹³⁹² Por ora, vale apenas adiantar que outros mecanismos consagrados pela Constituição de 1988 ou, por vezes, a combinação desses mecanismos, permitem a otimização do princípio da segurança jurídica em situações como a descrita. É o que se verifica, por exemplo, quando da aplicação combinada da anterioridade com a irretroatividade. Nessa esteira, como observa Misabel Derzi, “quando, nos impostos de período, de que é exemplo o imposto sobre a renda, advém lei nova, majoradora, mesmo antes do encerramento do ano-base, a conjugação dos princípios da anterioridade e da irretroatividade obstaculiza totalmente a aplicação da lei recente no mesmo ano de sua publicação. Nessas circunstâncias, é inútil a discussão relativa a fatos geradores pendentes, ou irretroatividade imprópria, na ordem jurídica nacional” (DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações na jurisprudência no direito tributário: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao Poder Judicial de Tributar*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 442).

¹³⁹³ Nesse sentido, é a síntese de Sampaio Dória: “A [Constituição] de 1891 rezava, concisamente, em seu art. II, 3º, ser vedado assim aos Estados, como à União, ‘prescrever leis retroativas’. (...) O efêmero Estatuto de 1934, democrático também, inseriu a garantia no art. 113, nº 3, com a redação que hoje conhecemos: ‘A lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada’ Ao hiato constitucional que se interpôs desde 1937, com a Carta então outorgada, que omitiu o preceito acima mencionado até 1946, seguiu-se o restabelecimento pleno do princípio do respeito das leis ao ‘direito adquirido, ato jurídico perfeito ou coisa julgada’ (art. 141, §3º, da Constituição de 1946, reproduzido no art. 151, § 3º da Carta vigente)” (DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Da lei tributária no tempo*. São Paulo: Obelisco, 1968, p. 100-101). Cf. FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. Poder constituinte e direito adquirido (algumas anotações elementares). *Revista dos Tribunais*, São Paulo, v. 86, n. 745, p. 23-24, nov. 1997.

tocante à sua compatibilidade com o direito público, e, conseqüentemente, com o direito tributário¹³⁹⁴.

Nessa mesma esteira, conceituar “direito adquirido” é tarefa extremamente árdua, a ponto de enfraquecer a teoria dos direitos adquiridos¹³⁹⁵. Saliente-se, assim, a dificuldade em se elaborar conceito que englobe a numerosa variedade de direitos que podem ser reconduzidos à expressão “direito adquirido”¹³⁹⁶.

Deve-se atentar para o risco de uma conceituação tautológica de “direito adquirido”, o que ocorre quando se pretende defini-lo como “o direito que deve ser respeitado pela lei nova”. Nessa esteira, importa fazer referência à imprecisão, à indeterminação e à insuficiência da definição veiculada pela Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, cujo artigo 6º, §2º, dispõe que se consideram “adquiridos assim os direitos que o seu titular, ou alguém por êle, possa exercer, como aqueles cujo começo do exercício tenha termo pré-fixo, ou condição pré-estabelecida inalterável, a arbítrio de outrem”^{1397 e 1398}. Não obstante, resta oportuno registrar, de plano, que a relevância da

¹³⁹⁴ Dado o escopo do presente trabalho, não é o momento oportuno para aprofundamento na teoria dos direitos adquiridos, de modo que se objetiva, neste ponto, tão somente apresentar os principais elementos do direito adquirido, bem como demonstrar a aplicabilidade desta teoria ao direito público – e, em especial, ao direito tributário –, para que se possa discorrer acerca da possibilidade de benefícios fiscais originarem direitos adquiridos. Para maiores considerações acerca da teoria dos direitos adquiridos ver: CARDOZO, José Eduardo Martins. *Da retroatividade da lei*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995; DELGADO, José Augusto. Direito adquirido nas relações de direito privado e direito público. *Revista de Direito Público*, São Paulo, v. 18, n. 74, p. 258-274, abr./jun. 1985; DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Da lei tributária no tempo*. São Paulo: Obelisco, 1968; FRANÇA, R. Limongi. *A irretroatividade das leis e o direito adquirido*. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2000; GABBA, C. F. *Teoria della retroattività delle leggi*. V.1. Pisa: Nistri, 1868; LASSALLE, Ferdinand. *Das System der erworbenen Rechte: eine Versöhnung des positiven Rechts und der Rechtsphilosophie*. Leipzig: Brockhaus, 1880; LOZANO SERRANO, Carmelo. *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*. Madrid: Tecnos, 1988; MAXIMILIANO, Carlos. *Direito intertemporal ou teoria da retroatividade das leis*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1955; MEDAUAR, Odete. *Da retroatividade do ato administrativo*. São Paulo: Max Limonad, 1986; RAMOS, Elival da Silva. *A proteção aos direitos adquiridos no direito constitucional brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2003.

¹³⁹⁵ “Todo conceito jurídico é problemático, e o de direito adquirido não foge à regra. Há mesmo quem diga que todo direito, ou foi adquirido, ou não existe. A expressão direito adquirido, assim, seria desprovida de significação” (MACHADO, Hugo de Brito. Direito adquirido e coisa julgada como garantias constitucionais. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, v. 84, n. 714, p. 20, abr. 1995).

¹³⁹⁶ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Da lei tributária no tempo*. São Paulo: Obelisco, 1968, p. 106.

¹³⁹⁷ BRASIL. Decreto-lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942. Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro. Disponível em: < https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del4657.htm>. Acesso em: 30 dez. 2012.

¹³⁹⁸ Cf. DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Da lei tributária no tempo*. São Paulo: Obelisco, 1968, p. 106-109; FRANÇA, R. Limongi. *A irretroatividade das leis e o direito adquirido*. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 212; TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 441-442.

precisa definição de direito adquirido reside justamente no fato de tratar-se de direito imune aos efeitos retroativos e imediatos de lei nova¹³⁹⁹.

A doutrina dos direitos adquiridos teve origem no direito privado e visou a proteger a autonomia da vontade¹⁴⁰⁰, de modo que foi primeiramente elaborada por Ferdinand Lassale¹⁴⁰¹. Não obstante, atribui-se a Gabba “o ápice do amadurecimento da Doutrina Clássica”¹⁴⁰² relativa aos direitos adquiridos¹⁴⁰³.

Após as primeiras críticas à noção de “direitos adquiridos”, reformulou esse conceito a partir de novas tendências¹⁴⁰⁴. Primeiramente vale fazer referência à corrente que diferenciava situações subjetivas de situações legais, defendendo que apenas se podia reconhecer como direito adquirido aquele oriundo da vontade subjetiva, de modo que, segundo esse posicionamento (cuja ênfase estava no fato aquisitivo de direito), direitos decorrentes diretamente da lei não poderiam ser considerados direitos adquiridos¹⁴⁰⁵. Outra corrente transfere o foco de análise para o conteúdo da situação jurídica, de modo a afirmar que todo direito pode dar origem a direito adquirido¹⁴⁰⁶.

De qualquer modo, a verificação de uma situação jurídica individualizada permanece, nos dias atuais, essencial à caracterização do direito adquirido¹⁴⁰⁷. Nesse mesmo sentido, é a definição apresentada por Antonio Roberto Sampaio Dória, que alude a

¹³⁹⁹ Cf. MELLO, Celso Antônio Bandeira de; ATALIBA, Geraldo. Subvenções. Natureza jurídica. Não se confundem com as isenções. Irretroatividade da lei. Direito adquirido não gozado. *Revista de Direito Público*, São Paulo, v. 20, p. 97, abr./jun. 1972.

¹⁴⁰⁰ Cf. FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. Poder constituinte e direito adquirido (algumas anotações elementares). *Revista dos Tribunais*, São Paulo, v. 86, n. 745, p. 24, nov. 1997.

¹⁴⁰¹ *Das System der erworbenen Rechte: eine Versöhnung des positiven Rechts und der Rechtsphilosophie*. Leipzig: Brockhaus, 1880.

¹⁴⁰² FRANÇA, R. Limongi. *A irretroatividade das leis e o direito adquirido*. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 213.

¹⁴⁰³ “È diritto acquisito ogni diritto, che a) è conseguenza di um fatto idoneo a produrlo in virtù della legge del tempo in cui el fatto venne compiuto, benchè l’occasione di farlo valere non siasi presentata prima dell’attuazione di uma legge nuova intorno al medesimo, e che b) a termini della legge, sotto l’impero della quale accadde Il fatto da cui trae origine, entrò immediatamente a far parte del patrimonio de chi lo ha acquistato” (GABBA, Carlo Francesco. *Teoria della retroattività delle leggi*. V.1. Pisa: Nistri, 1868, p. 190-191).

¹⁴⁰⁴ LOZANO SERRANO, Carmelo. *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*. Madrid: Tecnos, 1988, p. 85.

¹⁴⁰⁵ LOZANO SERRANO, Carmelo. *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*. Madrid: Tecnos, 1988, p. 85.

¹⁴⁰⁶ LOZANO SERRANO, Carmelo. *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*. Madrid: Tecnos, 1988, p. 85.

¹⁴⁰⁷ LOZANO SERRANO, Carmelo. *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*. Madrid: Tecnos, 1988, p. 86.

uma “utilidade concreta” como necessária à caracterização do direito adquirido: “Direito adquirido é todo direito subjetivo, de utilidade concreta para seu titular, oriundo de um fato idôneo a produzi-lo segundo a lei vigente ao tempo em que êste se realizou”^{1408 e 1409}.

Nessa esteira, o autor aponta os elementos constitutivos do direito adquirido:

- “a) *norma legal* vigente no tempo (e, obviamente, no lugar) da ocorrência do fato;
- b) *ocorrência de fato* idôneo a produzir uma *consequência*, prevista na norma, em favor de um *titular* (direito subjetivo);
- c) *incorporação da consequência ao patrimônio* do titular, sendo-lhe de *utilidade concreta*;
- d) *a condição preestabelecida*, inalterável a arbítrio de terceiro, *não desnatura* o caráter adquirido de um direito”¹⁴¹⁰.

Pode-se afirmar que a disciplina geral de direito intertemporal edificada pelo ordenamento jurídico brasileiro aplica-se ao direito tributário¹⁴¹¹. Portanto, em se verificando direito adquirido *lato sensu*¹⁴¹² no âmbito do direito tributário, este deverá ser respeitado por lei nova, a qual não é passível de retroação, e nem mesmo de atuação imediata, de modo a atingir os efeitos necessários do direito adquirido. Tal conclusão pressupõe, todavia, a admissibilidade de direitos adquiridos em matéria de direito público.

¹⁴⁰⁸ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Da lei tributária no tempo*. São Paulo: Obelisco, 1968, p. 108.

¹⁴⁰⁹ “No entanto, nem todo direito subjetivo é titulado como direito adquirido para efeito da proteção constitucional diante da eficácia retroativa ou retrospectiva das leis.

Em termos sintéticos e retendo a noção de patrimonialidade do conceito de Gabba, poder-se-ia dizer que adquirido é o direito subjetivo incorporado ao patrimônio individual.

O elemento diferenciador, portanto, que qualifica um direito subjetivo como um direito adquirido é a incorporação ao patrimônio do seu titular, que, como vimos, é sempre um indivíduo ou uma entidade privada. De outra parte, o vocábulo ‘patrimônio’ não ostenta aqui seu sentido técnico-jurídico habitual de conjunto de bens e direitos de natureza econômica, como já assinalava o próprio Gabba, significando, na verdade, o conjunto de direitos, de conteúdo econômico, político, social, moral etc., vinculados ao indivíduo ou entidade de que ele participe de um modo particularmente próximo e intenso” (RAMOS, Elival da Silva. *A proteção aos direitos adquiridos no direito constitucional brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 182).

¹⁴¹⁰ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Da lei tributária no tempo*. São Paulo: Obelisco, 1968, p. 108-109. Acerca desses elementos, anota Heleno Taveira Torres que “efetivamente, consiste na mesma sequência funcional de elementos exigidos para a conformidade do direito subjetivo que tenha como objeto a titularidade de um direito específico, em qualquer hipótese de ato ou fato jurídico” (TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 442). Cf. DELGADO, José Augusto. Direito adquirido nas relações de direito privado e direito público. *Revista de Direito Público*, São Paulo, v. 18, n. 74, p. 258-274, abr./jun. 1985.

¹⁴¹¹ Cf. TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 440 e ss.

¹⁴¹² Seguindo lição de Sampaio Dória, o direito adquirido, em sua acepção ampla, compreende não apenas o direito adquirido *stricto sensu*, como também o ato jurídico perfeito e a coisa julgada (DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Da lei tributária no tempo*. São Paulo: Obelisco, 1968, p. 110).

É de se notar que algumas dificuldades relativas à plausibilidade da proteção de benefícios fiscais como direitos adquiridos advêm de contradições inerentes à própria teoria dos direitos adquiridos. Nessa esteira, observa-se que, quando das primeiras considerações acerca dos direitos adquiridos, no início do século XIX, atentou-se para o difícil encaixe do conceito na seara do direito público, haja vista que o interesse público – elemento fundamental do direito público –, se ergue como obstáculo ao reconhecimento de direitos em favor dos particulares¹⁴¹³.

A aplicabilidade da doutrina dos direitos adquiridos ao direito público trata-se, assim, de questão altamente controversa. A doutrina que não aceita a possibilidade de se adquirir direitos no âmbito do direito público fundamenta-se no fato de que não se pode admitir a aquisição perpétua de direitos que venham a ser considerados contrários ao interesse público¹⁴¹⁴. Ademais, há que se notar que numerosos autores que se detiveram sobre a problemática do direito adquirido não incluíram na extensão da expressão direitos decorrentes de normas de direito público, mesmo que propiciassem, para seus titulares, uma “utilidade pessoal concreta”¹⁴¹⁵.

Sampaio Dória¹⁴¹⁶ insurge-se contra essa doutrina, por entender que a proteção dos direitos adquiridos não pode implicar atendimento e lesão do interesse público de forma simultânea¹⁴¹⁷. Afinal, seguindo a linha de raciocínio acima, a noção de direitos adquiridos

¹⁴¹³ LOZANO SERRANO, Carmelo. *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*. Madrid: Tecnos, 1988, p. 110-111. Cf. FRANÇA, R. Limongi. *A irretroatividade das leis e o direito adquirido*. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 249 e ss.

¹⁴¹⁴ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Da lei tributária no tempo*. São Paulo: Obelisco, 1968, p. 111.

¹⁴¹⁵ “Abstraídos certos excessos engendrados por essa orientação, como o de que as leis de direito público *sempre retroagem*, para dissolver direitos adquiridos já inteiramente consolidados pelo tempo, cujo absurdo foi posto em realce por ROUBIER, o fato é que prestigiosos e festejados autores, como GABBA, SIMONCELLI, LAURENT, GUELFI, PAULO DE LACERDA e outros, que elaboram cuidadosamente o conceito de direito adquirido, quando doutrinariamente em voga essa expressão, excluíram de seu círculo de compreensão aqueles direitos derivados da incidência de leis de ordem ou de direito público sobre determinada realidade, ainda que criassem em favor dos respectivos titulares uma utilidade pessoal concreta” (DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Da lei tributária no tempo*. São Paulo: Obelisco, 1968, p. 111-112)..

¹⁴¹⁶ *Da lei tributária no tempo*. São Paulo: Obelisco, 1968, p. 112.

¹⁴¹⁷ O reconhecimento de que a admissão irrestrita da retroatividade no âmbito do Direito Público contraria o próprio interesse público também fundamenta a posição de R. Limongi França, que, embora admita a retroatividade do direito público em determinadas situações, também entende que, em outras, deve haver respeito ao direito adquirido: “Feitas estas considerações, três perguntas devem ser respondidas, pelo menos em seus lineamentos fundamentais: 1ª) quando uma norma de ordem pública tem efeito retroativo?; 2ª) quando o seu efeito é imediato?; e 3ª) quando não deve atingir o Direito Adquirido?

À primeira questão respondemos que, *ainda que se cuide de matéria ligada aos mais altos interesses públicos, não pode haver retroatividade se a lei respectiva não for expressa*. (...)

Quanto à segunda questão, temos para nós que as normas de Direito Público ou de ordem pública têm, em princípio, efeito imediato. (...)

resguarda o interesse público, na medida em que atende à segurança jurídica; mas, por outro lado, o viola, porquanto possibilita a manutenção de direito que passou a ser considerado incompatível com o interesse público. Ademais, para o autor, o que deve ser considerado quando do conflito de leis no tempo não é o caráter privatista ou publicista de um direito, mas o próprio direito, “cuja aquisição se consolidou no domínio de alguém e cuja manutenção inspira, ou deve inspirar, as formulações do direito intertemporal”¹⁴¹⁸. Há que notar, ainda, que as alterações legislativas levadas a cabo têm sempre por finalidade o atendimento do interesse público, seja no âmbito privatista ou publicista. Nota-se, portanto, que a alegação de que o resguardo de um direito não mais prestigiado pela ordem jurídica vigente vai de encontro ao interesse público também poderia ser alegado em matéria de direito privado.

Assim, seguindo lição de Sampaio Dória, tem-se que é irrelevante se a natureza privatista ou juspublicista da relação da qual decorre o direito adquirido, de modo que, “se num dos polos da relação jurídica nascida se uma lei de direito público se encontrar um particular e noutro o Estado, dele brotando um direito adquirido, é indubitável que a lei nova deve respeitá-lo, quer já consumados no tempo, quer ainda irradiando seus efeitos necessários”¹⁴¹⁹.

3.3.1.1. Benefícios Fiscais Condicionados e Temporários

A aplicação da teoria dos direitos adquiridos à temática dos benefícios fiscais vêm sendo amplamente enfatizada e reiterada pela doutrina brasileira¹⁴²⁰ e, há muito, vem

Resta a terceira questão, a saber, quando a lei de caráter público não deve atingir o Direito Adquirido, quer retroativa, quer imediatamente.

Parece-nos que uma fórmula viável, naturalmente sujeita a futuros aperfeiçoamentos é aquela que ressuma do citado Alvará de 1757, já alinhada na parte histórica deste trabalho, e que pedimos vênias para repetir: ‘o fundamento da ordem pública, para desconhecer o Direito Adquirido, não pode ir a ponto de atingir os casos em que esse desconhecimento geraria o desequilíbrio social e jurídico’.

A razão de ser desta proposição emerge de si mesma: não fora curial que, a pretexto de atender a ordem pública, o Legislador, de tal modo pudesse ferir Direitos Individuais, que com isso trouxesse à própria ordem pública destruição ou comprometimento” (FRANÇA, R. Limongi. *A irretroatividade das leis e o direito adquirido*. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 258-259).

¹⁴¹⁸ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Da lei tributária no tempo*. São Paulo: Obelisco, 1968, p. 112.

¹⁴¹⁹ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Da lei tributária no tempo*. São Paulo: Obelisco, 1968, p. 113.

¹⁴²⁰ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: valores e princípios constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Renovar: 2005, p. 515.

encontrando respaldo na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal¹⁴²¹. Assim, já restam consolidados, tanto na doutrina, quando na jurisprudência pátria, o alcance dessa aplicação, o qual pressupõe a compreensão da classificação de benefícios fiscais em condicionados ou incondicionados, bem como em benefícios fiscais permanentes ou temporários.

Nesse sentido, a classificação de benefícios fiscais – mormente sob a forma de isenções – em benefícios fiscais condicionados (ou absolutos) e incondicionados (ou relativos), bem como de benefícios permanentes e temporários, inspirada no artigo 178 do Código Tributário Nacional¹⁴²², é normalmente tomada pela doutrina brasileira¹⁴²³ como ponto de partida para o estudo da segurança jurídica quando da extinção de benefícios fiscais. Importa assim, tecer considerações acerca dessa classificação e sua relevância para o estudo da segurança jurídica dos benefícios fiscais, salientando-se, contudo, a não coincidência entre os campos materiais das isenções com aquele dos benefícios fiscais.

Em linhas gerais, pode-se afirmar que o benefício fiscal incondicionado é aquele identificado quando não há nenhum requisito a ser cumprido pelo destinatário do benefício fiscal para que a ele seja concedida a medida. Por outro lado, estar-se-á diante de benefício condicionado, caso a lei instituidora da medida condicione a concessão do benefício fiscal ao cumprimento de determinados atos por parte do beneficiário¹⁴²⁴.

Sampaio Dória¹⁴²⁵ diferencia as isenções condicionadas – que exigem uma “*ação especial do contribuinte*” para que a este seja concedida a vantagem tributária –, daquelas ditas “*gratuitas*”, porquanto, nestas, a vantagem é concedida para o contribuinte

¹⁴²¹ Eis a súmula nº 544 do Supremo Tribunal Federal: “Isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 544. Aprovada em 03 dez. 1969. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 12 mai. 2012). Cf. DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. Isenção condicionada. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 10, n. 38, out./dez. 1986.

¹⁴²² “Art. 178 - A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104” (BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 31 dez. 2012).

¹⁴²³ Cf. BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 77-91; TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: valores e princípios constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 579; SIMONE, Diego Caldas R. de. *Segurança jurídica e tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 261-266; TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 491 e ss.

¹⁴²⁴ Cf. BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 271.

¹⁴²⁵ *Da lei tributária no tempo*. São Paulo: Obelisco, 1968, p. 272.

independentemente da realização de qualquer atividade por parte deste. Há que se notar que esse entendimento não tem ficado restrito às isenções, porquanto vem sendo estendido ao campo material dos benefícios fiscais.

Faz-se necessário anotar, todavia, que o posicionamento ora assinalado – segundo o qual a noção de “condição” aproxima-se da exigência de uma ação especial do contribuinte – pressupõe uma interpretação teleológica. Nesse sentido, é de notar que a interpretação literal do termo “condição”, utilizado pelo artigo 178 do Código Tributário Nacional, remeteria à definição civilística, segundo à qual condição corresponde a fato futuro e incerto, de modo que não guarda, em seu bojo, a ideia de contraprestação. Teleologicamente, todavia, conclui-se a que a “condição” – necessária à caracterização de benefícios fiscais condicionados – corresponde a determinada conduta do contribuinte exigida para a concessão do benefício¹⁴²⁶. Trata-se, portanto, de “comportamento (...) **oneroso** no sentido de o indivíduo **assumir riscos, encargos financeiros, enfim, compromissos vários a que se vincule a isenção**”¹⁴²⁷.

A classificação de benefícios fiscais em permanentes e temporários leva em consideração a duração do benefício fiscal. Desse modo, estar-se-á diante de benefício permanente caso a medida seja veiculada por norma de caráter permanente, a qual apenas deixará de produzir efeitos quando da superveniência de lei revogadora, porquanto a lei que a veicula não estipula o termo final para a vigência do benefício. Diante disso, Nuno de Sá Gomes defende que seria mais adequado designar os benefícios em tela por “benefícios fiscais por tempo indeterminado”¹⁴²⁸. Por outro lado, verifica-se benefício temporário quando a própria lei que o veicula fixa prazo para a vigência da medida¹⁴²⁹.

¹⁴²⁶ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. Isenção condicionada. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 10, n. 38, p. 133-134, out./dez. 1986.

¹⁴²⁷ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. Isenção condicionada. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 10, n. 38, p. 134, out./dez. 1986 (grifo original).

¹⁴²⁸ *Teoria geral dos benefícios fiscais*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1991, p. 145.

¹⁴²⁹ Nessa esteira, como esclarece José Souto Maior Borges, o critério adotado para a classificação de isenções como permanentes ou temporárias reside no fato de a lei veiculadora da medida instituir, ou não, o prazo de sua vigência: “Contudo, pode-se dizer que toda isenção é temporária, no sentido de que seus efeitos na ordem temporal não podem transcender à vigência da lei que a concede. Assim, a isenção podendo ser supressa pela revogação da lei é, nesse sentido, sempre temporária.

O conceito de isenção permanente corresponde, desta sorte, àquele tipo de isenção cujo termo final de vigência não está de antemão fixado em lei” (BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 281). Nesse mesmo sentido: GOMES, Nuno de Sá. *Teoria geral dos benefícios fiscais*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1991, p. 145; SEABRA FAGUNDES, M. Revogabilidade das isenções tributárias. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 58, p. 10, out./dez. 1959.

Salienta-se, contudo, que alguns autores admitem que a fixação de prazo seja feita de forma tácita¹⁴³⁰.

Nesse mesmo sentido posiciona-se Carmelo Lozano Serrano, para quem se está diante isenções temporárias, caso os efeitos destas sejam reconhecidos por um prazo determinado, “abarcando diversos períodos impositivos si son de tributos periódicos, aunque también puede haberlas en tributos instantáneos”¹⁴³¹. Por outro lado, tem-se isenções permanentes quando não houve fixação, pela norma veiculadora, do prazo pelo qual se operariam os efeitos da medida, “por lo que éstos se producen y consumen integramente en el momento (...) en que tiene lugar la realización del hecho imponible en su modalidad exenta, pero sin que quepa prolongarlos a través de um plazo prefijado ni circunscribirlos a que el tributo se devengue em um lapso temporal concreto”¹⁴³².

Para Sampaio Dória¹⁴³³ é “sempre fácil” diferenciar as isenções condicionadas das incondicionadas, na medida em que a norma veiculadora de isenção condicionada deve indicar uma correlação entre a atividade do contribuinte e a vantagem tributária concedida¹⁴³⁴. Eis os exemplos dos quais se vale o autor:

¹⁴³⁰ Nesse sentido é o entendimento de Sampaio Dória: “Em verdade, se o Estado deferiu a isenção à **realização do Projeto**, condicionou-a, ainda que nas dobras da linguagem legislativa, à **conclusão do Projeto**, sem o que este não aproveitaria em sua plenitude, mas tão somente a uma fração, a uma parcela, a um átimo. **Tratar-se-ia não de uma isenção ao Projeto, mas de isenção a um segmento do Projeto.** O que a linguagem original admitia em sua plenitude, lei nova veio amputá-la temporalmente. Ora, inadmissível tal ruptura do nexo de causa e efeito que toda linguagem **normativa** deve conter. Nem há que surpreender tal conceito de prazo **tácito**” (DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. Isenção condicionada. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 10, n. 38, p. 131, out./dez. 1986) (grifo original).

¹⁴³¹ LOZANO SERRANO, Carmelo. *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*. Madrid: Tecnos, 1988, p. 154.

¹⁴³² LOZANO SERRANO, Carmelo. *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*. Madrid: Tecnos, 1988, p. 154.

¹⁴³³ *Da lei tributária no tempo*. São Paulo: Obelisco, 1968, p. 272.

¹⁴³⁴ Vale salientar que não se considera relevante, no âmbito do presente trabalho, a diferenciação, defendida por alguns, entre benefícios fiscais condicionados e benefícios fiscais onerosos. Não obstante, vale registrar a posição de José Souto Maior Borges a esse respeito: “Determinar-se o que significa uma isenção condicionada é missão relativamente fácil. Toda isenção onerosa, por exemplo, é isenção condicionada. Nem toda isenção condicionada é porém onerosa. ‘Condição’ não é no entanto vocábulo equiparável, para os fins do art. 178, a ‘requisito’ ou ‘pressuposto’ legal. A rigor o requisito corresponde apenas às exigências instituídas em lei para o direito à isenção. Identifica-se, nesse sentido, com o âmbito material de validade da norma isentante: o *que é* estipulado na previsão normativa. Desses requisitos ou pressupostos, não decorre necessariamente para a isenção uma exigência onerosa ou mesmo alguma condição não-onerosa, exige-se do isento um certo *ônus*, um comportamento definível como necessário – não obrigatório porém – para que o benefício fiscal se lhe aplique. Trata-se de um comportamento subjetivo – isto é, do sujeito passivo da norma isentante – útil à obtenção do benefício estatuído pela própria norma. O particular não está obrigado a cumprir essas condições onerosas. Mas se não os cumpre, a isenção não se lhe aplica” (BORGES, José Souto Maior. Parecer sobre a isenção do ICM condicionada e a prazo certo. *Revista Trimestral de Jurisprudência dos Estados*, São Paulo, v. 13, n. 65, p. 73, jun. 1989).

“‘Ficam isentas do imposto de circulação de mercadorias as saídas dos estabelecimentos industriais de fertilizantes destinados à agricultura’ (isenção não condicionada).

‘Ficam isentas, pelo prazo de cinco anos a contar da publicação desta lei, do imposto de circulação de mercadorias as saídas de fertilizantes destinados à agricultura, efetuadas por *novos estabelecimentos industriais que se instalarem no Estado*’ (isenção condicionada)”¹⁴³⁵.

Seabra Fagundes¹⁴³⁶, da mesma forma, faz referência ao seguinte texto normativo, a fim de trazer à baila exemplos de isenções incondicionadas e concedidas por prazo indeterminado: “*Ficam isentas de todos os impostos municipais as fábricas de tecidos de algodão existentes no Município*”. O autor sugere que tal isenção poderia ter sido concedida para socorrer determinada indústria necessitada de proteção, no contexto de uma crise. Por outro lado, o autor em tela menciona a seguinte isenção condicionada e temporária: “*Ficam isentas de todos os impostos municipais, durante cinco exercícios, as fábricas de tecidos de algodão, que se instalarem, dentro de dois anos da data desta lei; ou ficam isentas de impostos, durante cinco exercícios, a contar da data desta lei, as fábricas de tecidos, que empreguem, como matéria-prima, pelo menos 30% de algodão de fibra longa*”¹⁴³⁷.

Perscrutar se da concessão de benefícios fiscais exsurtem direitos adquiridos para seus destinatários pressupõe a análise das situações particulares oriundas de atos estatais veiculadores dessas medidas, a lembrar-se que a caracterização do direito adquirido requer situações jurídicas individualizadas. Assim, adverte Seabra Fagundes¹⁴³⁸ que não é dado ao Estado desconhecer os efeitos já consumados decorrentes de lei, ato administrativo ou sentença, nem mesmo os efeitos cuja consumação futura restou assegurada por ato estatal.

¹⁴³⁵ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Da lei tributária no tempo*. São Paulo: Obelisco, 1968, p. 272-273.

¹⁴³⁶ Revogabilidade das isenções tributárias. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 58, p. 4, out./dez. 1959.

¹⁴³⁷ SEABRA FAGUNDES, M. Revogabilidade das isenções tributárias. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 58, p. 4, out./dez. 1959.

¹⁴³⁸ Revogabilidade das isenções tributárias. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 58, p. 2, out./dez. 1959. E complementa o autor, com fulcro na Constituição de 1946, salientando-se, contudo, a atualidade de suas considerações: “É o que deflui do art. 141, § 3º, da Constituição federal. Certo o mandamento aí expresso se reporta diretamente aos atos do Poder Legislativo (“A lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”), e não aos atos peculiares aos outros dois poderes estatais (o ato administrativo e a sentença). Mas do seu teor resulta, virtualmente, que a mesma limitação incide sobre o Poder Executivo e o Poder Judiciário. (SEABRA FAGUNDES, M. Revogabilidade das isenções tributárias. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 58, p. 2, out./dez. 1959).

Assim, tradicionalmente, a doutrina – com fulcro do artigo 178 do Código Tributário Nacional –, entende que a distinção acima apresentada é fundamental para determinar a existência de direito adquirido e, conseqüentemente, os limites da revogabilidade de benefícios fiscais¹⁴³⁹. Assim, segundo o raciocínio ora apresentado, tem-se, de um lado, os benefícios incondicionados ou concedidos por prazo indeterminado. Tais benefícios não geram direitos adquiridos, de modo que a revogação da norma que os veicula pode vir a qualquer momento, conforme juízo do legislador. Por outro lado, a concessão de benefícios por prazo certo e mediante o adimplemento de condições faz nascer direito adquirido para o beneficiário, que impõe ao poder tributante o dever de respeitar a outorga, pelo período estabelecido, se atendidas as condições para o gozo do benefício¹⁴⁴⁰. Note-se, portanto, que o elemento “prazo” tem o condão de precisar temporalmente a proteção a ser concedida ao benefício. Nesse sentido são as considerações de Seabra Fagundes:

“No segundo caso, exigiu-se de cada beneficiário uma prestação no interesse coletivo (a instalação, dentro de curto prazo, de indústria útil a certos ramos da atividade agrícola e ao abastecimento local de tecidos, ou o consumo, dentro de certo tempo, de matéria-prima, cuja colocação favorece determinada zona agrícola do país) e se lhe prometeu, em trôco, uma vantagem economicamente certa – o não pagamento de impostos durante um quinquênio. O direito subjetivo à não incidência se extrema em circunstâncias mais precisas de fato e de tempo. Satisfeito o encargo imposto para a obtenção do benefício, o direito de não ser lançado vige pelo prazo preestabelecido. Uma lei que cancele a isenção, ou reduza esse prazo, viola direito adquirido com base no texto legal isentador. A bilateralidade da relação nascida da lei de concessão, impõe ao poder outorgante respeitar a outorga por ele feita”¹⁴⁴¹.

Pode-se afirmar, todavia, acompanhando lição de Seabra Fagundes¹⁴⁴², que é irrelevante, no tocante à proteção ao direito adquirido, o fato de benefícios fiscais

¹⁴³⁹ Cf. BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 77-91; SEABRA FAGUNDES, M. Revogabilidade das isenções tributárias. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 58, p. 4, out./dez. 1959.

¹⁴⁴⁰ Vale destacar o entendimento de José Souto Maior Borges: “Entende-se que as isenções temporárias geram, para o seu beneficiário, *direito ao desfrute* que não pode ser suspenso nem suprimido, durante o período de vigência da lei respectiva. Nessa hipótese, o gozo do benefício, reconhecido ou autorizado pela Administração, gera um *direito tributário adquirido*, que se rege pelos mesmos princípios e normas aplicáveis à teoria geral do direito adquirido. Porém, nos termos do art. 178 do CTN (redação da LC 24/75), adicionou-se num outro requisito: a irrevogabilidade depende de ser a isenção temporária e condicionada” (BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 281-282).

¹⁴⁴¹ SEABRA FAGUNDES, M. Revogabilidade das isenções tributárias. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 58, p. 5, out./dez. 1959.

¹⁴⁴² Revogabilidade das isenções tributárias. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 58, p. 5, out./dez. 1959.

condicionados e temporários serem concedidos mediante instrumento contratual ou decorrerem diretamente de lei¹⁴⁴³. Afinal, independentemente do instrumento concessivo, verificam-se situações juridicamente idênticas no tocante à revogabilidade, “pelo que têm que ser tratadas, umas e outras, à base da palavra empenhada, do compromisso assumido, da boa-fé de quem fiou na reciprocidade de vantagem e ônus”¹⁴⁴⁴. Note-se, portanto, que, para esse autor, a bilateralidade da relação instituída, aliada à boa fé a ela inerente, é fundamental para a caracterização do direito adquirido¹⁴⁴⁵.

Nesse mesmo sentido, tem-se que, para Nuno de Sá Gomes¹⁴⁴⁶, normas veiculadoras de benefícios fiscais dotados de bilateralidade ou paracontratualidade “*são irrevogáveis unilateralmente pelo legislador sob pena de violação do princípio suprapositivo da boa fé (pacta sunt servanda)*”. O autor entende que benefícios fiscais bilaterais ou paracontratuais são aqueles “temporários e condicionais que se comportam como incentivos fiscais, estímulos fiscais ou medidas do fomento fiscal, pois são propostas ou ofertas ao público”¹⁴⁴⁷. Da mesma forma que a doutrina majoritária brasileira, Nuno de Sá Gomes¹⁴⁴⁸, entende que desses benefícios fiscais decorrem direitos adquiridos, os quais não podem ser alcançados por leis posteriores.

¹⁴⁴³ Cf. GOMES, Nuno de Sá. *Teoria geral dos benefícios fiscais*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1991, p. 132-140.

¹⁴⁴⁴ SEABRA FAGUNDES, M. Revogabilidade das isenções tributárias. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 58, p. 5, out./dez. 1959. E, nessa esteira, observa: “Sòmente uma colocação esdrúxulamente privatista do problema, fará admitir como intangíveis obrigações bilaterais originárias de contratos, e negará essa intangibilidade às provenientes de atos legislativos” (SEABRA FAGUNDES, M. Revogabilidade das isenções tributárias. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 58, p. 5-6, out./dez. 1959).

¹⁴⁴⁵ “Com efeito. Se uma isenção é concedida a quem instale dentro de certo prazo, com determinados requisitos, fábrica de determinado artigo, e se alguém o faz no lapso de tempo prefixado, não se compreende possa o Estado, em falta ao dever elementar de respeito à boa-fé daquele que, acreditando na vantagem oferecida, inverteu capital e despendeu trabalho para a montagem da indústria, tornar nenhuma, ou menor, a vantagem prometida.

18. Se ao particular não permite o direito positivo que falte ao prometido (Código Civil, art. 1.412), com se há-de tolerar que o Estado o faça? Êste, com maioria de razão, porque nascido com a ordem jurídica e o seu garante, há-de vincular-se, necessariamente, a seriedade do que prometer” (SEABRA FAGUNDES, M. Revogabilidade das isenções tributárias. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 58, p. 10, out./dez. 1959).

¹⁴⁴⁶ GOMES, Nuno de Sá. *Teoria geral dos benefícios fiscais*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1991, p. 283.

¹⁴⁴⁷ GOMES, Nuno de Sá. *Teoria geral dos benefícios fiscais*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1991, p. 283.

¹⁴⁴⁸ GOMES, Nuno de Sá. *Teoria geral dos benefícios fiscais*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1991, p. 283-284.

Não se pode, ainda deixar de destacar a posição de Sampaio Dória¹⁴⁴⁹, que defende que benefícios fiscais condicionados geram direitos adquiridos *lato sensu*¹⁴⁵⁰, na medida em que, segundo o autor, deles decorre ato jurídico perfeito. Faz-se necessário esclarecer que, para Sampaio Dória¹⁴⁵¹, tanto “o ato jurídico perfeito”, quanto a “coisa julgada” compõem a categoria dos direitos adquiridos¹⁴⁵², de modo que, para o autor¹⁴⁵³, a indicação expressa, pelo direito positivo brasileiro, de dois elementos aptos a originarem direitos adquiridos mostra-se despicienda, porquanto há outros elementos geradores de direito adquirido, aos quais não se faz referência. Segundo esse raciocínio, a legislação brasileira teria sido tecnicamente mais correta, acaso não tivesse se preocupado em nomear alguns elementos geradores de direito adquirido e, em vez disso, tivesse colocado as consequências jurídicas de determinados atos ou fatos a salvo da lei nova.

Uma correta compreensão dos direitos adquiridos em matéria tributária exige o cotejamento da noção de direito adquirido com a fenomenologia da incidência tributária¹⁴⁵⁴. Desse modo, vale lembrar que o fato jurídico tributário tem o condão de *implicar* a relação jurídico tributária. Note-se, portanto, que a formação da obrigação tributária, na medida em que pressupõe um *fato jurídico*, independe – de forma imediata – da vontade, porquanto decorre diretamente de lei. Afinal, ainda que o elemento voluntário influa na ocorrência no fato jurídico tributário, não tem o condão de afetar (impedir) o surgimento da obrigação tributária, caso ocorra aquele fato¹⁴⁵⁵.

¹⁴⁴⁹ *Da lei tributária no tempo*. São Paulo: Obelisco, 1968, p. 265 e ss.

¹⁴⁵⁰ O autor não exige que o benefício seja também temporário para que dele decorra direito adquirido. Nesse ponto, há que notar que, quando das ponderações feitas pelo autor, o artigo 178 do Código Tributário Nacional ostentava sua redação original, que trazia uma alternatividade em relação aos elementos condição e prazo.

¹⁴⁵¹ *Da lei tributária no tempo*. São Paulo: Obelisco, 1968, p. 110.

¹⁴⁵² A esse respeito, vale destacar a seguinte observação de Heleno Taveira Torres: “Ao longo de todos os trabalhos desenvolvidos a respeito dessa matéria, sempre properaram visões ontológicas na diferenciação entre *direito adquirido* e *ato jurídico perfeito*. Nos dias atuais, a separação radical entre estes conceitos vê-se mitigada, mas não o suficiente para negar-lhe cabimento” (TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica*: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 441).

¹⁴⁵³ *Da lei tributária no tempo*. São Paulo: Obelisco, 1968, p. 265-266.

¹⁴⁵⁴ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 480-481.

¹⁴⁵⁵ “Diante do exposto, é evidente que um *ato voluntário* não pode se constituir em fonte de obrigações tributárias. Pois não está na vontade das partes determinar se do ato praticado há-de nascer uma consequência necessária (pagamento de um tributo), ou não. À primeira vista, pode-se confundir essa situação com a faculdade de o indivíduo decidir praticar certo ato de que resultem efeitos tributários que lhe pareçam indesejáveis (a compra de mercadorias, por ex., sujeita a um imposto de vendas. Mas, veja-se bem, sua opção está na prática do *ato* (compra e venda) e não no surgimento de um efeito colateral (obrigação tributária), que deriva não do ato em si, em sua configuração jurídico-formal, mas de um *fato econômico* que ele exterioriza (circulação de riqueza). (...) O elemento vontade, pois, no campo tributário funciona como fator *negativo*, que

Diante dessas considerações, poder-se-ia concluir, em princípio, que seria descabido falar em *ato jurídico perfeito* em matéria tributária. Não obstante, tal conclusão deve ser excepcionada relativamente a benefícios fiscais indutores, porquanto, induzido por tais medidas, o contribuinte pratica voluntariamente atos – possibilitando o alcance da finalidade consubstanciada na norma veiculadora do benefício fiscal –, com vistas ao alcance de vantagens de natureza fiscal. Nessa esteira, pode-se afirmar, com Sampaio Dória, que do benefício fiscal decorre ato jurídico perfeito:

“O ato jurídico perfeito aqui, por conseguinte, resulta de uma ação voluntária do indivíduo que, encorajado pela lei, pratica um ato lícito tendo por fim imediato adquirir um direito (vantagem fiscal). Há, nessa hipótese, uma como que conjugação entre a lei e a vontade individual para produzir consequências tributárias”¹⁴⁵⁶.

Para o autor o “elemento de estímulo” é fundamental para que se distinga o direito adquirido *stricto sensu* do ato jurídico perfeito. Enquanto aquele pressupõe fatos de natureza econômica, os direitos decorrentes de atos jurídicos “são produto de atuação simultânea da lei, prioritariamente, e de um ato individual voluntário, que a própria lei diretamente induziu”¹⁴⁵⁷. A partir dessas considerações, tem-se que, com a prática dos atos necessários ao gozo de benefícios fiscais veiculados por normas de finalidade indutora, pode-se falar em ato jurídico perfeito que se integra ao patrimônio jurídico do contribuinte e do qual decorre direito adquirido a uma vantagem de natureza tributária.

Ante todo o exposto, tem-se que a aplicação da teoria dos direitos adquiridos à matéria de benefícios fiscais milita em favor da realização da segurança jurídica quando da extinção dessas medidas, na medida em que possibilita a concreção da proteção da confiança do contribuinte¹⁴⁵⁸ e da continuidade do ordenamento. A forma pela qual essa concreção se operacionaliza será objeto de análise no próximo tópico.

não influi diretamente no surgimento da obrigação, mas sim no pressuposto fático que a condiciona” (DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Da lei tributária no tempo*. São Paulo: Obelisco, 1968, p. 268).

¹⁴⁵⁶ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Da lei tributária no tempo*. São Paulo: Obelisco, 1968, p. 268-269.

¹⁴⁵⁷ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Da lei tributária no tempo*. São Paulo: Obelisco, 1968, p. 269.

¹⁴⁵⁸ “Logo, considerando que o contribuinte teve que suportar o ônus condicional à implementação do benefício, os contribuintes que atendam às condições obrigatórias para a sua fruição não poderão ter o benefício cassado, em indevida frustração das suas legítimas expectativas” (SIMONE, Diego Caldas R. de. *Segurança jurídica e tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 262). Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: valores e princípios constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 570-571.

3.3.1.2. Direitos Adquiridos Decorrentes de Benefícios Fiscais: Disciplina Aplicável

Conforme já se observou acima, direitos adquiridos são imunes não apenas aos efeitos retroativos, mas também aos efeitos imediatos prejudiciais da lei nova¹⁴⁵⁹. Trata-se de princípio geral de direito transitório no ordenamento jurídico brasileiro, de modo que os efeitos necessários inerentes a direitos adquiridos já consumados ou em curso de execução restam resguardados. Trata-se de comando aplicável tanto à seara do direito privado, quanto ao direito público¹⁴⁶⁰. Desse modo, ao se desenvolver o raciocínio apresentado no tópico anterior, o qual conduz à compreensão de que benefícios fiscais condicionados e temporários geram direitos adquiridos, conclui-se que a revogabilidade dessas normas queda limitada. Importa, assim, esclarecer tais limites.

De plano, importa esclarecer que, ao se falar em limitações à revogabilidade de benefícios fiscais temporários e condicionados¹⁴⁶¹ – em consonância com o postulado pelo artigo 178 do Código Tributário Nacional –, não se está, propriamente, limitando a ação do legislador futuro, o que seria inadmissível no âmbito do Estado Democrático de Direito, na medida em que redundaria em afronta à competência legislativa¹⁴⁶². Como anota Aurélio Pitanga Seixas Filho¹⁴⁶³, a aparente incompatibilidade verificada entre a impossibilidade de se limitar a ação futura do legislador e as “limitações à revogabilidade” de benefícios fiscais condicionados e temporários decorre de uma confusão entre o plano normativo e o plano dos fatos. Pois, se, por um lado, “no plano normativo (...) toda e qualquer norma jurídica pode ser revogada, em qualquer tempo, mesmo que contenha um prazo certo de

¹⁴⁵⁹ Cf. MELLO, Celso Antônio Bandeira de; ATALIBA, Geraldo. Subvenções. Natureza jurídica. Não se confundem com as isenções. Irretroatividade da lei. Direito adquirido não gozado. *Revista de Direito Público*, São Paulo, v. 20, p. 97, abr./jun. 1972.

¹⁴⁶⁰ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Da lei tributária no tempo*. São Paulo: Obelisco, 1968, p. 282.

¹⁴⁶¹ Cf. BOTTALLO, Eduardo Domingos. Isenções condicionadas e a prazo certo. Impossibilidade de sua revogação – Critério para contagem do prazo de vigência dos benefícios. *Revista de Direito Tributário*, v. 14, n. 51, p. 186, jan./mar. 1990; BRITTO, Lucas Galvão de. Revogação de isenção, anterioridade e direito adquirido. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 114, p. 113-114, 2011; ROCHA, Aimoré Od. Isenção. Incentivo fiscal. Alcance da isenção condicionada. Direito do sujeito passivo. Irrevogabilidade. *Revista Jurídica*. Faculdade de Direito de Curitiba. Curitiba, v. 9, n. 7, p. 127 e ss, 1993.

¹⁴⁶² “Não pode, nem existe qualquer dispositivo constitucional neste sentido, vedando a um legislador de uma determinada legislatura, revogar normas isençionais instituídas em legislaturas anteriores” (SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Teoria e prática das isenções tributárias*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense: 1999, p. 164).

¹⁴⁶³ *Teoria e prática das isenções tributárias*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense: 1999, p. 163-164. Cf. SIMONE, Diego Caldas R. de. *Segurança jurídica e tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 265.

vigência”¹⁴⁶⁴; por outro lado, não se pode admitir que os efeitos de lei nova atinjam o direito adquirido decorrente de benefícios fiscais condicionados e temporários já concedidos¹⁴⁶⁵.

Pode-se concluir, portanto, que toda e qualquer norma veiculadora de benefícios fiscais é revogável a qualquer tempo, devendo, todavia, respeitar os direitos adquiridos decorrentes de benefícios fiscais anteriormente concedidos, conforme mandamento expresso veiculado pelo artigo 5º, XXXVI, da Constituição Federal: “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”¹⁴⁶⁶. Por outro giro, pode-se afirmar que o direito adquirido assegura a ultratividade¹⁴⁶⁷.

Assim, pode-se afirmar que, se por um lado, a norma geral e abstrata veiculadora de benefício fiscal é revogável a qualquer tempo, resguardando-se, no entanto, os direitos adquiridos, por outro lado, o mesmo não se pode dizer da norma individual e concreta consubstanciada no despacho administrativo concessor do benefício fiscal¹⁴⁶⁸. Estas últimas, por representarem ato jurídico perfeito, não são passíveis de revogação¹⁴⁶⁹.

Há que se salientar, contudo, que a ultratividade pressupõe que situações jurídicas individualizadas tenham se consolidado sob a égide da norma anterior, veiculadora de benefícios fiscais, pois, assim não sendo, não há que se falar em direito adquirido¹⁴⁷⁰. Nesse sentido, se, durante a vigência da norma antiga, veiculadora de benefícios fiscais, determinado contribuinte não cumpriu as condições que lhe possibilitariam o gozo da vantagem fiscal, resta completamente descabido falar em direito adquirido, porquanto, em relação a esse contribuinte, sequer houve a efetiva concessão do benefício fiscal.

¹⁴⁶⁴ SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Teoria e prática das isenções tributárias*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense: 1999, p. 164.

¹⁴⁶⁵ “Agora, o que não pode ser prejudicado é uma situação jurídica subjetiva, já conquistada pela pessoa favorecida, e que tenha direito a usufruí-la por um determinado período de tempo” (SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Teoria e prática das isenções tributárias*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense: 1999, p. 164).

¹⁴⁶⁶ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 30 dez. 2012.

¹⁴⁶⁷ “Por sobrevivência da lei antiga ou ultratividade, exprimimos a preservação da lei pretérita, sua eficácia residual, para regular excepcionalmente os efeitos de fatos e atos passados, embora tais efeitos se verifiquem ao tempo da lei nova” (DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Da lei tributária no tempo*. São Paulo: Obelisco, 1968, p. 95).

¹⁴⁶⁸ Cf. Capítulo 3, item 2.1, *supra*.

¹⁴⁶⁹ Cf. BRITTO, Lucas Galvão de. Revogação de isenção, anterioridade e direito adquirido. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 114, p. 113-114, 2011.

¹⁴⁷⁰ “As isenções condicionadas são intangíveis por lei superveniente, quanto àqueles benefícios específicos que dela já usufruíam ao tempo da norma revogada” (DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Isenção condicionada*. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 10, n. 38, p.131, out./dez. 1986).

Como não se pode deixar de observar, a compreensão de que de benefícios fiscais decorrem direitos adquiridos implica também a impossibilidade de tais direitos serem atingidos por norma retroativa. Tal conclusão, entretanto, guarda menor relevância no âmbito do direito brasileiro, tendo em vista a clareza com que a Constituição Federal consagrou a irretroatividade¹⁴⁷¹. Nesse sentido, vale apresentar conclusão à qual chegou Sampaio Dória a esse respeito:

“Feitas essas observações, esclareçamos que, de referência ao direito intertemporal tributário, as consequências (vantagens) fiscais, estabelecidas em lei, que se integram no patrimônio do indivíduo como resultado do ato jurídico perfeito que realizou, satisfazendo as condições também em lei previstas, são insuscetíveis de modificações prejudiciais por lei nova,
a) quer tais consequências já se tenham verificado até a vigência da lei nova (lei nova retroativa);
b) quer tais consequências se realizem ao tempo da lei nova, até o momento de exaustão dos benefícios outorgados, seja por decurso de prazo ou verificação de qualquer outra circunstância a que se subordinem (lei nova com efeito imediato sobre consequências atuais e futuras de atos passados, cabendo, na hipótese, a sobrevivência da lei antiga)”¹⁴⁷².

Ocorre, entretanto que, no âmbito do direito público, a proteção das consequências jurídicas inerentes a direitos adquiridos exigem uma temperança, haja vista a eventual superveniência de interesse público com elas incompatível. Nesses casos, a proteção ao direito adquirido exige, contudo, o resguardo de seu conteúdo econômico, o que, no caso de cancelamento de benefícios fiscais, implica a justa e prévia indenização ao contribuinte titular do direito adquirido ao benefício¹⁴⁷³. Nesse sentido, referindo-se ao cancelamento de isenção condicionada, Sampaio Dória anota que sua concretização pressupõe o atendimento a dois requisitos:

“a) existência de iniludível interesse público que exija tal cancelamento; e
b) justa e prévia compensação, em dinheiro, ao titular da isenção cancelada”¹⁴⁷⁴.

¹⁴⁷¹ Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações na jurisprudência no direito tributário: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao Poder Judicial de Tributar*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 392.

¹⁴⁷² DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Da lei tributária no tempo*. São Paulo: Obelisco, 1968, p. 270-271.

¹⁴⁷³ Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações na jurisprudência no direito tributário: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao Poder Judicial de Tributar*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 394; DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Da lei tributária no tempo*. São Paulo: Obelisco, 1968, p. 282.

¹⁴⁷⁴ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Da lei tributária no tempo*. São Paulo: Obelisco, 1968, p. 282. O autor trata essa situação como um caso de desapropriação: “Trata-se, claramente, de um caso especial de desapropriação, devendo-se, pois, observar todas as condições legais de efetivação desta, inclusive quanto à

Nesse diapasão, importa fazer referência à situação na qual a concessão de determinado benefício constitucional se torna tecnicamente impossível, haja vista, por exemplo, reforma constitucional que subtrai determinada parcela da competência tributária, com fundamento na qual havia sido feita a concessão mencionada, de forma a impedir a continuidade do benefício, ainda que este tivesse sido concedido mediante condições e por prazo certo¹⁴⁷⁵.

Nessas situações, não obstante a revogação do benefício fiscal, caso o direito protegido seja suscetível de expressão monetária, quedará resguardado pela via da indenização¹⁴⁷⁶. Nesse sentido, ao comentar a Súmula 544, do Supremo Tribunal Federal, Geraldo Ataliba observa que esse assento não tem o condão de impedir o legislador ordinário de utilizar suas faculdades e, eventualmente, revogar a norma veiculadora de isenção concedida sob condição onerosa; em vez disso, “apenas tem o sentido de advertir

mensuração econômica do benefício suprimido, que seja indenizado por equivalente valor monetário. Uma hipótese bastante análoga é a de expropriação de qualquer invenção, quando os interesses nacionais exigirem sua vulgarização ou sua exploração exclusiva pelas entidades ou órgãos da administração federal, ou de que esta participe.

A validade constitucional dessa solução nos parece evidente pois, aparte considerações da existência de relevante e inadiável interesse público, a desapropriação respeita a *substância* econômica de um direito, cuja exteriorização formal originária não é mais admissível perante a lei nova. E, no final das contas, o que realmente deve interessar aos titulares da vantagem suprimida é seu conteúdo econômico e não a forma de que se reveste” (DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Da lei tributária no tempo*. São Paulo: Obelisco, 1968, p. 283).

¹⁴⁷⁵ Importa, aqui, fazer referência à situação analisada por Geraldo Ataliba:

“A consultante foi movida a sediar-se no Rio Grande do Sul, em 1964, estimulada pela lei gaúcha que lhe concedeu (como a tantas outras indústrias), pelo prazo de 9 anos, isenção de i.v.c.. Trata-se, portanto, de isenção contratual, instituto abundantemente estudado entre nós.

Preenchendo a consultante as condições impostas pela lei gaúcha de 1964, adquiriu o direito a gozar dos favores estabelecidos em contrapartida, durante o prazo estabelecido. (...) Foi a confiança inspirada pela ordem jurídica estabelecida que levou o legislador gaúcho a criar tal estímulo e a consultante a estabelecer-se no Sul. E a Constituição protege esta situação contra qualquer alteração de seus termos econômicos, pelas garantias que dispensa ao direito adquirido. (...) Ficando o Estado do Rio Grande do Sul obrigado a respeitá-lo o direito assim adquirido, por nove anos, viu-se em inesperada contingência quando sobreveio a reforma tributária implantada pela emenda constitucional nº 18, que substituiu o i.v.c. pelo i.c.m.” (ATALIBA, Geraldo. Imposto de Circulação de Mercadorias – Isenção contratual – Direito adquirido – Incentivos fiscais – Princípio da não-cumulatividade. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, n. 101, p. 364-365, jul./set. 1970).

¹⁴⁷⁶ “De tudo isto se vê que a hipótese em discussão já não é mais de estímulo ou favor fiscal – tornados impossíveis pela reforma constitucional – mas de indenização, para ressarcimento de um direito adquirido. Não cabe mais falar em estímulo ou incentivo, mas de medida tomada para contrapesar, indenizar direito que devia ser respeitado em seu conteúdo econômico, de qualquer forma, por imperativo constitucional inafastável” (ATALIBA, Geraldo. Imposto de Circulação de Mercadorias – Isenção contratual – Direito adquirido – Incentivos fiscais – Princípio da não-cumulatividade. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, n. 101, p. 367, jul./set. 1970).

que, em casos que tais, o Estado fica obrigado a compensar o titular do direito adquirido, indenizando-o adquadamente”¹⁴⁷⁷.

3.3.1.3. Limitações da Proteção Decorrente dos Direitos Adquiridos

A aplicação da teoria dos direitos adquiridos aos benefícios fiscais, de modo a estabelecer os limites à revogabilidade de tais medidas – de modo compatível com o disposto no artigo 178 do Código Tributário Nacional – embora desempenhe papel de elevada relevância no tocante a realização da segurança jurídica quando da extinção de benefícios fiscais, encontra relevantes limitações¹⁴⁷⁸, cujo enfrentamento não pode ser negligenciado em um estudo sobre a segurança jurídica dos benefícios fiscais. Assim, pode-se afirmar que tais limitações advêm (i) da própria aplicação da teoria dos direitos adquiridos e de seu cabimento e (ii) das limitações decorrentes da necessidade dos elementos “condição” e “prazo certo” para a configuração do direito adquirido e concessão da respectiva proteção. Vale anotar, ainda, que a garantia do direito adquirido não protege situações decorrentes de atos inconstitucionais ou ilegais, haja vista o entendimento de que não é possível adquirir direito contra a lei^{1479 e 1480}.

Passa-se, agora, à exposição das razões de tais limitações¹⁴⁸¹.

¹⁴⁷⁷ ATALIBA, Geraldo. Imposto de Circulação de Mercadorias – Isenção contratual – Direito adquirido – Incentivos fiscais – Princípio da não-cumulatividade. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, n. 101, p. 368, jul./set. 1970.

¹⁴⁷⁸ Do voto da Ministra Ellen Gracie no Recurso Extraordinário nº 566.621, destaca-se o seguinte trecho: “É que isto, ainda que não viole estritamente ato jurídico perfeito, direito adquirido ou coisa julgada, atenta contra outros conteúdos do princípio da segurança jurídica. Efetivamente, se, de um lado, não há dúvida de que a proteção das situações jurídicas consolidadas em ato jurídico perfeito, direito adquirido ou coisa julgada constitui imperativo de segurança jurídica, concretizando o valor inerente a tal princípio, de outro, também é certo que tem este abrangência maior e que implica, também, resguardo da certeza do direito, da estabilidade das situações jurídicas, da confiança no tráfego jurídico e do acesso à Justiça” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 566.621. Recorrente: União. Recorrido: Ruy Cesar Abella Ferreira. Relatora: Ministra Ellen Gracie. Julgamento: 04 ago. 2011. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=628479>>. Acesso em: 08 jul. 2012).

¹⁴⁷⁹ Cf. BAPTISTA, Patrícia Ferreira. *Segurança jurídica e proteção da confiança legítima no direito administrativo: análise sistemática e critérios de aplicação no direito administrativo brasileiro*. 2006. 374 f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006, p. 136.

¹⁴⁸⁰ Essa limitação da proteção do direito adquirido mostra-se especialmente relevante relativamente à extinção de benefícios fiscais concedidos no âmbito da “guerra fiscal”.

¹⁴⁸¹ Importa esclarecer que se pretende, neste tópico, tão somente apontar as razões pelas quais a proteção decorrente dos direitos adquiridos – ao lado da não supresa e irretroatividade – é insuficiente para a otimização da segurança jurídica quando da extinção de benefícios fiscais. Assim, não se pretende aqui um

3.3.1.3.1. Empecilhos à Aplicação da Teoria dos Direitos Adquiridos à Matéria Relativa a Benefícios Fiscais

Conforme já apontado, não são poucas as tradicionais controvérsias doutrinárias relativas à própria aplicação da teoria dos direitos adquiridos ao direito público, de modo que, em se admitindo a aplicação exclusiva dessa teoria ao direito privado, já não haveria que se falar em direitos adquiridos decorrentes de benefícios fiscais, de forma àqueles se erguerem contra empecilhos à alteração ou revogação destes.

Tendo em vista, todavia, os fortes e importantes argumentos favoráveis à inadequação da limitação do alcance da teoria dos direitos adquiridos ao direito privado já apontados acima, bem como o escopo deste trabalho, dá-se este argumento como superado e passa-se a verificar argumentos tendentes a apontar empecilhos da aplicação da teoria em tela à matéria de benefícios fiscais.

Lembrando-se que a noção de direito adquirido está estreitamente relacionada à ideia de uma *utilidade concreta* (vantagem) da qual alguém se beneficia, normalmente, quando se trata de relações obrigacionais, a análise relativa ao direito adquirido geralmente concentra-se na figura do credor, de modo a abstrair-se daquela do devedor. Há que se atentar, entretanto, para a reciprocidade de direitos e deveres decorrentes de uma relação obrigacional, porquanto, se, por um lado, o credor tem o direito de exigir o que lhe cabe (e tão somente o que lhe cabe), tem o devedor o direito de não satisfazer exigência incompatível com a relação obrigacional da qual ocupa o polo passivo¹⁴⁸².

Essas considerações aplicam-se à obrigação tributária, de modo que se, por um lado, o sujeito ativo tem o direito subjetivo a uma dada prestação, por outro lado, o sujeito passivo tem “um direito subjetivo da natureza dos adquiridos, de se liberar do seu *debitum*

maior aprofundamento acerca das “fronteiras do direito adquirido”. A esse respeito cf. FRANÇA, R. Limongi. *A irretroatividade das leis e o direito adquirido*. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 219 e ss.

¹⁴⁸² DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Da lei tributária no tempo*. São Paulo: Obelisco, 1968, p. 118.

na consonância exata dos pressupostos de fato, legais e reais, que lhe condicionaram o aparecimento”¹⁴⁸³.

Nesse sentido, reitera-se que a aquisição de direitos no âmbito da obrigação tributária deve ser compreendida a partir da fenomenologia da incidência. Deve-se lembrar que o surgimento da obrigação tributária pressupõe duas operações lógicas, quais sejam, uma de subsunção – por meio da qual se verifica que um determinado evento concreto identifica-se com o desenho da hipótese de incidência tributária – e outra de implicação – uma vez que a ocorrência do fato jurídico tributário implica o surgimento da obrigação tributária¹⁴⁸⁴, e, conseqüentemente, dos direitos subjetivos acima apontados¹⁴⁸⁵.

Seguindo essa linha de raciocínio, pode-se concluir que, caso haja incidência da norma veiculadora de benefícios fiscais, de forma a modificar a regra-matriz de incidência ou o crédito tributário formado após a incidência desta, surgirá para o contribuinte o direito subjetivo de não ser tributado ou de ser tributado de forma mais vantajosa¹⁴⁸⁶. Enfatiza-se,

¹⁴⁸³ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Da lei tributária no tempo*. São Paulo: Obelisco, 1968, p. 118-119.

¹⁴⁸⁴ “Uma vez demarcados os elementos que compõem o antecedente da regra-matriz de incidência tributária, colho o ensejo para repisar a fenomenologia da incidência tributária e o necessário quadramento do fato à norma jurídica para que se dê sua ocorrência. Tecnicamente, interessa sublinhar que a incidência requer, por um lado, a norma jurídica válida e vigente; por outro, a realização do evento vertido em linguagem que o sistema indique como própria e adequada. Percebe-se, portanto, que a chamada ‘incidência jurídica’ se reduz, pelo prisma lógico, a duas operações formais: a primeira, de *subsunção* ou inclusão de classes, em que se reconhece que uma ocorrência concreta, localizada num determinado ponto do espaço social e numa específica unidade de tempo, inclui-se na classe dos fatos previstos no suposto da norma geral e abstrata; outra, a segunda, de implicação, porquanto a fórmula normativa prescreve que o antecedente implica a tese, vale dizer, o fato concreto, ocorrido *hic et nunc*, faz surgir uma relação jurídica também determinada, entre dois ou mais sujeitos de direito” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 480-481).

¹⁴⁸⁵ Nesse sentido é a lição de Sampaio Dória: “Sintetizando, a ocorrência ou inoccurrence de um fato gerador, determinada pelas leis vigentes ao tempo da verificação do fato, definirá o estatuto (direito subjetivo) do contribuinte, isto é, se ele deve e, se deve, quanto e como deve. Daí falar-se, usualmente, em *direito público subjetivo do contribuinte*, para designar que seu *status* se determina de acordo com as leis vigentes no momento da verificação dos fatos tributáveis ou não tributáveis (fatos geradores ou hipóteses de exclusão do débito fiscal) (DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Da lei tributária no tempo*. São Paulo: Obelisco, 1968, p. 119).

¹⁴⁸⁶ “Se cotejarmos os elementos constitutivos do direito adquirido, aduzidos em o número 22 do capítulo precedente, como direito público subjetivo do contribuinte, haveremos de concluir que eles se fundem em harmoniosa identidade. Com efeito,

- a) existirá uma *norma legal* vigente ao tempo e no lugar da ocorrência *do fato*, definindo-o como fato gerador de um tributo;
- b) haverá a *ocorrência do fato* gerador, capaz de produzir uma *consequência* (obrigação tributária), prevista na norma em favor de um *titular* (direito subjetivo do Estado a uma prestação e do contribuinte a satisfazê-la nos termos em que a lei a previa);
- c) *incorporação da consequência* (direito subjetivo do contribuinte de se liberar da obrigação de acordo com a lei) ao patrimônio do titular, sendo-lhe de *utilidade concreta* (poupar o contribuinte seu patrimônio de ônus mais gravoso que aquele nascido com a obrigação);
- d) inexistência de condição preestabelecida, alterável a arbítrio de terceiro.

portanto, que tal direito subjetivo exige a incidência da norma veiculadora de benefícios fiscais, a qual pressupõe a ocorrência de fato jurídico tributário. Assim, os direitos adquiridos decorrentes da incidência da norma veiculadora de benefícios fiscais implicam a impossibilidade de lei posterior retroagir ou “para estabelecer um tributo então inexistente, para agravar o que era devido de acordo com a norma vigente ou para, de qualquer modo, onerar as demais condições do débito fiscal do contribuinte”¹⁴⁸⁷.

Nesse mesmo sentido, Carmelo Lozano Serrano¹⁴⁸⁸ anota que uma situação individualizada decorrente das isenções¹⁴⁸⁹ só poderia ser protegida como direito adquirido – de modo a não ser alcançada por alterações legislativas –, caso a isenção já tenha nascido. Assim, não tendo o contribuinte incorrido em fato relativamente ao qual houve incidência de norma de isenção, não há que se cogitar de uma situação individualizada e, tampouco, da proteção como direito adquirido.

Ocorre, todavia, que benefícios fiscais que já produziram efeitos – já tendo, portanto, atuado, em conjunto com a regra-matriz de incidência para a determinação do tributo devido – já estão protegidos de modificações legislativas posteriores em decorrência da irretroatividade e da anterioridade. Portanto, relativamente a essas situações individualizadas – em face das quais seria defensável a proteção ao direito adquirido –, a garantia do direito adquirido não propicia proteção adicional¹⁴⁹⁰. Ou seja, ainda que se admita que de benefícios fiscais já concedidos decorra direito adquirido, justamente por tratar-se de benefícios já concedidos – cujos efeitos já se consumaram –, tal conclusão não gera qualquer tipo de proteção em relação aos efeitos futuros de benefícios fiscais, de modo que se trata de proteção equivalente àquela propiciada pelo princípio da irretroatividade. Portanto, a verificação da aplicabilidade – e, conseqüentemente, da

Por outro lado, se com relação ao requisito sob letra a) supra, existir lei de isenção (excluindo, portanto, o crédito tributário) ou inexistir lei definindo como tributável ou gerador determinado fato (imunidade ou não-incidência), segue-se que a verificação *in concreto* desse mesmo fato não se traduz pela criação de uma obrigação tributária (consequência), pelo que assiste ao titular um direito subjetivo, de utilidade concreta e integrado em seu patrimônio, de não fazer ao Estado, com base na manifestação de riqueza ocorrida (fato), qualquer prestação pecuniária compulsória (tributo)” (DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Da lei tributária no tempo*. São Paulo: Obelisco, 1968, p. 119-120).

¹⁴⁸⁷ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Da lei tributária no tempo*. São Paulo: Obelisco, 1968, p. 120.

¹⁴⁸⁸ *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*. Madrid: Tecnos, 1988, p. 106 e ss.

¹⁴⁸⁹ Trata-se de argumento extensível ao campo material dos benefícios fiscais.

¹⁴⁹⁰ “Si retomamos las conclusiones a que se llegó en torno al devengo de la exención y a la incidencia de una nueva ley en relación con su devenir temporal, observamos que el respeto a los derechos adquiridos se resuelve, respecto de las exenciones ya devengadas, en el mero principio de irretroactividad, por lo que la referencia a aquéllos no es en estos casos más que fuente de confusión” (LOZANO SERRANO, Carmelo. *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*. Madrid: Tecnos, 1988, p. 106).

relevância – da teoria dos direitos adquiridos relativamente a benefícios fiscais deve centrar-se em situações nas quais, embora o benefício ainda não tenha produzido efeitos, pode-se presumir que, caso não haja modificação legislativa, operar-se-ão os efeitos do benefício fiscal¹⁴⁹¹.

Carmelo Lozano Serrano¹⁴⁹² rechaça a possibilidade de se falar em direito adquirido antes que benefícios fiscais tenham nascido, porquanto entende que, nesses casos, a lei nova não incide sobre um direito, mas sim sobre mera expectativa, o que é insuficiente para a caracterização de direito adquirido, haja vista a inexistência de situação constituída, perfeita, da qual possa se originar o direito adquirido. Nesse sentido, argumenta o autor, em síntese, que, em não tendo o contribuinte incorrido no fato jurídico tributário necessário há incidência da norma veiculadora de benefícios fiscais, não há fato do qual decorreria direito adquirido. Nesse diapasão, vale transcrever as seguintes considerações do autor:

“No siendo defendible, por tanto, con rigor jurídico, una <situación jurídica> de exención por varios años, y no habiendo nacido todavía la exención de los años posteriores a la entrada en vigor de la nueva norma, ésta no está afectando a posiciones jurídicas ya adquiridas o consolidadas, sino – como se decía más arriba – a meras expectativas”¹⁴⁹³.

Afinal, apenas direitos adquiridos consumados ou “em curso de execução” são postos a salvo dos efeitos da lei nova. Por direitos adquiridos “em curso de execução” entendem-se aqueles cujas “consequências necessárias resultem ou da peculiar natureza do direito em questão (impostos de fato gerador continuado) ou de determinação expressa da norma sob que se constituiu”¹⁴⁹⁴. Para Sampaio Dória¹⁴⁹⁵, benefícios fiscais não dão ensejo a direitos adquiridos em curso de execução, *ressalvados aqueles de caráter oneroso ou contratual*. Pois, como anota o autor, não se pode afirmar que a lei que os veiculou previu

¹⁴⁹¹ “En estos supuestos, atendiendo al devengo de la exención, que sólo tiene lugar al realizarse el hecho imponible, al final del período impositivo o de cada uno de ellos, si son varios, que es cuando se entiende verificado el hecho exento, encontramos que la aplicación de los derechos adquiridos no se refiere ya a exenciones nacidas – protegidas por la irretroactividad – sino a hipótesis en las que por haberse realizado el hecho legitimador o incluso por haberse comenzado ya el disfrute de la exención en períodos anteriores, es presumible que, de mantenerse la legislación, se devengaría la exención” (LOZANO SERRANO, Carmelo. *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*. Madrid: Tecnos, 1988, p. 106).

¹⁴⁹² *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*. Madrid: Tecnos, 1988, p. 107-108.

¹⁴⁹³ LOZANO SERRANO, Carmelo. *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*. Madrid: Tecnos, 1988, p. 108-109.

¹⁴⁹⁴ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Da lei tributária no tempo*. São Paulo: Obelisco, 1968, p. 247-248.

¹⁴⁹⁵ *Da lei tributária no tempo*. São Paulo: Obelisco, 1968, p. 248.

a produção de consequências necessárias – que estariam a salvo de lei nova –, as quais também não podem ser depreendidas da natureza do direito constituído¹⁴⁹⁶.

Nessa esteira, Lozano Serrano enfatiza a impossibilidade de se verificar situações jurídicas individualizadas – necessárias à caracterização do direito adquirido –, caso não tenha ocorrido o fato jurídico ensejador da incidência da norma veiculadora do benefício fiscal. Assim, pretender tratar como direito adquirido tais situações significa, segundo Lozano Serrano, “admitir um derecho adquirido a la inmodificabilidad del ordenamiento jurídico, lo que, obviamente, cae por su próprio peso”¹⁴⁹⁷.

Ocorre que tanto Carmelo Lozano Serrano¹⁴⁹⁸, Antonio Roberto Sampaio Dória¹⁴⁹⁹, como outros autores¹⁵⁰⁰, que se debruçaram sobre o tema em comento, concluem que benefícios fiscais para cuja concessão exige-se uma atividade prévia do contribuinte¹⁵⁰¹ (*Vorleistung*) merecem análise e tratamento próprios.

Ademais, conforme se observou em tópico anterior, o elemento “prazo” é fundamental para a determinação da proteção de benefícios fiscais em virtude do direito adquirido. Reitera-se que o elemento “prazo” tem o condão de delimitar, no tempo, a situação jurídica individualizada apta à caracterização do direito adquirido¹⁵⁰².

¹⁴⁹⁶ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Da lei tributária no tempo*. São Paulo: Obelisco, 1968, p. 248. E, nesse sentido, conclui o autor: “E não configuram exatamente porque a lei contemporânea ao fato não lhe imprimiu, de forma explícita, a virtualidade de produzir consequências necessárias, amparadas contra a operação de lei futura, nem tais consequências dimanam, implícita e obrigatoriamente, da íntima natureza do direito constituído” (DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Da lei tributária no tempo*. São Paulo: Obelisco, 1968, p. 248).

¹⁴⁹⁷ LOZANO SERRANO, Carmelo. *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*. Madrid: Tecnos, 1988, p. 109. E complementa o autor: “Finalmente, la misma conclusión se obtiene si pensamos que la realización del hecho legitimador y posterior verificación del hecho exento no son sino el modo de adquisición de la situación jurídica de exención. Siendo así, es indudable que el modo de adquisición de un derecho o de una situación jurídica es irrelevante hasta el momento en que produce su efecto. En ese sentido, puede ser modificado por una ley nueva, que deberá respetar los derechos que a su amparo se hubieran generado si no quiere incurrir en retroactividad, pero que en absoluto está vinculada por este principio para el mantenimiento de tal modo de adquisición” (LOZANO SERRANO, Carmelo. *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*. Madrid: Tecnos, 1988, p. 110).

¹⁴⁹⁸ *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*. Madrid: Tecnos, 1988, p. 156 e ss.

¹⁴⁹⁹ *Da lei tributária no tempo*. São Paulo: Obelisco, 1968, p. 275.

¹⁵⁰⁰ GOMES, Nuno de Sá. *Teoria geral dos benefícios fiscais*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1991, p. 284-28; HEY, Johanna. *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2002, p. 159 e ss.

¹⁵⁰¹ HEY, Johanna. *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2002, p. 159 e ss.

¹⁵⁰² Vale fazer alusão às seguintes considerações de Josef Isensee acerca da maior proteção relacionada a benefícios fiscais temporários: “A extinção antecipada da vantagem tributária significa um *venire contra factum proprium* e ativa o raciocínio jurídico da boa fé como fator da proteção da confiança, também na área de direitos fundamentais” (tradução livre). No original: “Die vorzeitige Aufhebung des Steuervorteils

Neste ponto, importa retornar à solução majoritariamente adotada pela doutrina e jurisprudência brasileira, segundo a qual a aplicação da teoria dos direitos adquiridos a benefícios fiscais é admissível desde que se esteja diante de benefícios fiscais condicionados e temporários, de modo que, segundo entendimento majoritário, destes e somente destes decorrem direitos adquiridos, a ensejar a ultratividade da norma veiculadora de benefícios fiscais revogada, ou, eventualmente, indenização, conforme já demonstrado. Ocorre, contudo, que, conforme se passa a demonstrar, a rígida separação entre benefícios fiscais condicionados e incondicionados guarda relevantes inconsistências em seu bojo.

3.3.1.3.2. Limitações Inerentes à Classificação “Benefícios Fiscais Condicionados e Temporários”

Ainda que Sampaio Dória defenda as limitações à revogabilidade de isenções condicionadas – porquanto estas requerem uma “ação especial” do contribuinte – e afirme ser “sempre fácil” diferenciar as isenções condicionadas das incondicionadas, o próprio

bedeutet ein venire contra factum proprium und aktiviert den Rechtsgedanken von Treu und Glauben als Faktor des Vertrauensschutzes auch im Grundrechtsbereich” (ISENSEE, Josef. Vertrauensschutz für Steuervorteile: Ein Folgeproblem der Wirtschaftslenkung durch Steuer am Beispiel des § 3a EStG. In: KIRCHHOF, Paul; OFFERHAUS, Klaus; SCHÖBERLE, Horst. *Steuerrrecht, Verfassungsrecht, Finanzpolitik*: Festschrift für Franz Klein. Köln: Otto Schmidt, 1994, p. 628).

Nessa esteira, vale registrar a posição de Carmelo Lozano Serrano, para quem não há razões para se considerar a classificação de isenções em permanentes e temporárias de tal modo relevante, que se pudesse concluir que umas estão mais protegidas que outras, estando a salvo de possibilidade de modificação legislativa. Assim, se, por um lado, pode-se concluir que as isenções temporárias são dotadas de maior firmeza e estabilidade, por outro lado, pode-se defender que às isenções permanentes subjazem valorações menos conjunturais, de modo que melhor se coadunariam com o sistema tributário. Nesse sentido, anota o autor: “Enlazando estas reflexiones con el principio de seguridad jurídica, parece confirmarse la irrelevancia frente al mismo de distinguir entre exenciones temporales y permanentes. Si en las primeras la dimensión subjetiva del principio, al existir un plazo determinado al que se acoge y en el que confía el sujeto, podría conducir a su mayor protección, en las otras es la dimensión objetiva del mismo principio la que viene a reforzarlas. Piénsese que el cambio de valoración normativa y la previsibilidad del mismo son un dato intrínseco – anunciado – de las temporales que no aparece en las permanentes, presentando éstas, por su propia naturaleza, unas notas de estabilidad y perdurabilidad que alejan, en el texto de la ley, cualquier expectativa de modificación”(LOZANO SERRANO, Carmelo. *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*. Madrid: Tecnos, 1988, p. 155-156)

¹⁵⁰² *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*. Madrid: Tecnos, 1988, p. 155).

autor reconhece as limitações dessa classificação, e conseqüentemente, da aplicação da proteção dos direitos adquiridos a partir de tal categorização¹⁵⁰³.

Nesse sentido, é interessante fazer referência à crítica empreendida por Sampaio Dória à proteção originalmente assegurada pelo Código Tributário Nacional às isenções concedidas por prazo certo, porém de forma incondicionada¹⁵⁰⁴. Para o autor, nesse caso, o legislador atribuía efeitos análogos a situações que não se confundiam, uma vez que a irrevogabilidade de isenções incondicionadas, ainda que concedidas a prazo certo, não se justificava, tendo em vista que estas não geram direito adquirido¹⁵⁰⁵. Ainda que esta crítica não tenha mais pertinência diante da redação atual do artigo 178 do Código Tributário Nacional¹⁵⁰⁶, pode-se, com base nela, aferir importantes conclusões relativamente à segurança jurídica dos benefícios fiscais.

Primeiramente, é de se notar que a determinação do prazo pelo o qual o benefício fiscal será concedido, por si só, não é apta de gerar direito adquirido ou a ensejar, sob outra forma, maior proteção do benefício. Não obstante, há que fazer referência a uma situação na qual, segundo Sampaio Dória¹⁵⁰⁷, a isenção concedida a prazo certo, ainda que aparentemente incondicionada, seria inalcançável pela lei nova. Trata-se da situação na qual, ainda que a isenção tenha a “aparência” de incondicionada, na realidade, tem o condão de induzir o contribuinte à satisfação de condições implícitas para que obtenha a vantagem fiscal. Assim, anota o autor:

“Cuida-se, pois, essencialmente, de uma isenção condicionada, implícito embora, nas dobras da lei, o estímulo que o legislador,

¹⁵⁰³ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Da lei tributária no tempo*. São Paulo: Obelisco, 1968, p. 271 e ss;

¹⁵⁰⁴ Nota-se, portanto, que o autor baseia sua análise na redação original do artigo 178 do Código Tributário Nacional.

¹⁵⁰⁵ “De fato, a isenção puramente a prazo certo pode não envolver qualquer elemento de opção e estímulo individual, nem exigir qualquer contrapartida por parte dos contribuintes beneficiados. Ora, em tal caso, nada obsta nem aconselha que a lei nova deixe de ter efeito imediato sobre todo o prazo restante da isenção cancelada (sempre excluído, obviamente, seu efeito retroativo). Isenção assim configurada é meramente incondicionada e unilateral, não gera direito adquirido, nem resulta de ato jurídico no sentido aqui empregado, cujos efeitos necessários futuros fôssem invioláveis por lei superveniente. Estamos, pois, em que houve exorbitância do Código Tributário Nacional que, mais realista que a própria Constituição, ampliou, sob o aspecto considerado, o campo vedado à incidência da lei nova. Assim sendo, aquela proibição não vincula a legislação ordinária, emanada de qualquer órgão federativo, com ela eventualmente incompatível” (DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Da lei tributária no tempo*. São Paulo: Obelisco, 1968, p. 275).

¹⁵⁰⁶ A atual redação do artigo 178 do Código Tributário Nacional foi dada pela Lei Complementar nº 24 (BRASIL. Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. Disponível em: < https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp24.htm#art13>. Acesso em: 31 dez. 2012).

¹⁵⁰⁷ *Da lei tributária no tempo*. São Paulo: Obelisco, 1968, p. 276.

consciente ou inconscientemente, ofereceu e que é *causa imediata* do ato voluntário e oneroso do contribuinte”¹⁵⁰⁸.

Trata-se de conclusão de extrema importância para o estudo da segurança jurídica dos benefícios fiscais, porquanto põe em xeque a clareza da solução trazida pelo artigo 178 do Código Tributário Nacional e de teorias que analisam a problemática da alterabilidade e revogabilidade dos benefícios fiscais tão somente a partir dos binômios “benefício fiscal condicionado/benefício fiscal incondicionado” e “benefício fiscal temporário/benefício fiscal permanente”.

Para Sampaio Dória¹⁵⁰⁹, ainda que norma veiculadora da isenção por prazo certo¹⁵¹⁰ não exija, de forma expressa, uma determinada atividade do contribuinte – como, por exemplo, a realização de determinados investimentos –, mas a induza, pode o contribuinte pleitear proteção, de modo que não seja imediatamente atingido pelos efeitos da lei nova. Atente-se, por um lado, para a preocupação do autor em evitar a proteção de situações que caracterizam o chamado “efeito carona”¹⁵¹¹. Note-se, por outro lado, que, ao admitir que benefícios fiscais sejam “tacitamente condicionados”, o autor amplia a proteção decorrente da aplicação da teoria dos direitos adquiridos a benefícios fiscais. Embora se entenda que essa solução aponte na direção correta, tem-se que ela ainda é insuficiente para a otimização da segurança jurídica quando da extinção de benefícios fiscais.

Misabel Derzi¹⁵¹² também reconhece as limitações advindas da solução preconizada pelo artigo 178 do Código Tributário Nacional, baseando-se, contudo, na atual redação desse dispositivo, segundo a qual só se verificam limites à revogabilidade de isenções condicionadas e temporárias. Assim, a autora aponta como problemática a situação em que isenções condicionadas, mas concedidas por período indeterminado, são canceladas “em

¹⁵⁰⁸ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Da lei tributária no tempo*. São Paulo: Obelisco, 1968, p. 276.

¹⁵⁰⁹ *Da lei tributária no tempo*. São Paulo: Obelisco, 1968, p. 277.

¹⁵¹⁰ Vale lembrar que tais considerações são tecidas pelo autor sob a égide da redação original do artigo 178 do Código Tributário Nacional, que impedia a revogabilidade ou alterabilidade da isenção concedida a prazo certo, ainda que incondicionada.

¹⁵¹¹ Cf. WERNSMANN, Rainer. *Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2005, p. 415-419.

¹⁵¹² *Modificações na jurisprudência no direito tributário: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao Poder Judicial de Tributar*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 394.

prazo tão curto que não é possível ao investidor recuperar o investimento feito”¹⁵¹³. Note-se, portanto, que a autora chama a atenção para a limitação decorrente da exigência do elemento “temporariedade” para a concessão de proteção e consequentemente, realização da segurança jurídica. Portanto, ainda que se admita o reconhecimento de “condições tácitas” da forma acima apontada, ainda será possível vislumbrar limitações decorrentes da proteção proporcionada pelos direitos adquiridos.

Ante essas considerações, deve-se anotar que Nuno de Sá Gomes¹⁵¹⁴ advoga a tese de que a natureza paracontratual ou bilateral dos benefícios fiscais, necessária para a configuração do direito adquirido, não decorre do fato de se tratarem de benefícios concedidos mediante o cumprimento de condições e por prazo certo, mas sim do fato de tais medidas consubstanciarem estímulos, que atuam como propostas feitas pelo Estado aos contribuintes. Tem-se assim, um contrato tácito, segundo o qual o Estado promete a concessão do benefício fiscal àquele que se comportar de uma determinada maneira. Assim, esclarece o autor:

*“Ou por outras palavras: é o carácter dinâmico do benefício fiscal com a correspondente função causal do comportamento do contribuinte que é estimulado, incentivado ou fomentado que é equiparável a uma proposta ou oferta contratual vinculativa de que resulta um direito adquirido ao respectivo desfrute logo que concretizada”*¹⁵¹⁵.

Para Nuno de Sá Gomes¹⁵¹⁶, a maior proteção concedida para os benefícios bilaterais ou paracontratuais não pressupõe uma determinada forma para a concessão dos benefícios, de modo que abarca benefícios oriundos “quer de fonte convencional internacional, quer de fonte convencional interna e, neste último caso, quer se trate de contratos fiscais de fonte legal, quer de leis fiscais pactuadas, quer ainda de concordatas tributárias, desagravadoras”. Portanto, para o autor, benefícios fiscais dinâmicos – mesmo que “puros” (incondicionados) ou concedidos por prazos indeterminados – ostentam natureza paracontratual e originam direitos adquiridos. Lembrando-se que benefícios fiscais dinâmicos correspondem àqueles que atuam de forma a estimular um determinado

¹⁵¹³ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações na jurisprudência no direito tributário*: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao Poder Judicial de Tributar. São Paulo: Noeses, 2009, p. 394.

¹⁵¹⁴ GOMES, Nuno de Sá. *Teoria geral dos benefícios fiscais*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1991, p. 283-284.

¹⁵¹⁵ GOMES, Nuno de Sá. *Teoria geral dos benefícios fiscais*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1991, p. 284-285.

¹⁵¹⁶ *Teoria geral dos benefícios fiscais*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1991, p. 285.

comportamento do contribuinte¹⁵¹⁷ – funcionando como um “‘ante’ *causal* de tal comportamento”¹⁵¹⁸ –, pode-se afirmar, em síntese, que, seguindo a linha de raciocínio apresentada por Sá Gomes, o elemento “condição”, bem como o elemento “prazo certo” são irrelevantes para a caracterização do direito adquirido.

De fato, conforme se pode depreender das considerações acima, os elementos “condição” e “prazo certo” limitam a realização da segurança jurídica, na medida em que restringem a configuração de direitos adquiridos no campo de benefícios fiscais. Portanto, tendo em vista que a teoria dos direitos adquiridos deixa uma gama de situações desprotegidas, tem-se que sua aplicação à matéria de benefícios fiscais, da forma tradicionalmente acatada no Brasil, é insuficiente para a otimização da segurança jurídica.

Não se entende, entretanto, que uma mitigação dos requisitos necessários à caracterização do direito adquirido, da forma preconizada por Nuno de Sá Gomes¹⁵¹⁹ seja a solução mais adequada. Afinal, conforme demonstrado em tópico anterior, os elementos “condição” e “prazo certo” são necessários para que haja situação jurídica individualizada, fundamental à configuração do direito adquirido. Portanto, a mitigação desses requisitos exigiria que a teoria dos direitos adquiridos fosse revisitada, com vistas ao alargamento da proteção proporcionada, solução que seria de constitucionalidade discutível. De qualquer modo, não se faz necessário trilhar esse caminho, tendo em vista que o ordenamento jurídico brasileiro dispõe de mecanismos aptos à otimização da segurança jurídica, de modo que não há necessidade de se pretender que a realização da segurança jurídica quando da extinção de benefícios fiscais seja concretizada unicamente pela não surpesa, irretroatividade e, principalmente, proteção ao direito adquirido. Retornar-se-á a essa análise abaixo.

Por ora, importa apenas fixar os limites da proteção proporcionada pelo direito adquirido, registrando que benefícios fiscais que não sejam condicionados e temporários dão azo a meras “expectativas de direito”¹⁵²⁰, as quais não impõem limitações à

¹⁵¹⁷ GOMES, Nuno de Sá. *Teoria geral dos benefícios fiscais*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1991, p. 35-39.

¹⁵¹⁸ GOMES, Nuno de Sá. *Teoria geral dos benefícios fiscais*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1991, p. 36.

¹⁵¹⁹ *Teoria geral dos benefícios fiscais*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1991, p. 283-284.

¹⁵²⁰ “Expectativa de direito é a faculdade jurídica abstrata ou em vias de concretizar-se cuja perfeição está na dependência de um requisito legal ou de um fato aquisitivo específico” (FRANÇA, R. Limongi. *A irretroatividade das leis e o direito adquirido*. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 226).

revogabilidade do benefício¹⁵²¹. Afinal, conforme esclarecido no tópico anterior, salvo quando se está diante de benefícios fiscais condicionados e temporários, o direito adquirido surge apenas após a incidência da norma veiculadora de benefício fiscal e da regra-matriz de incidência tributária¹⁵²². Reitera-se, ainda, a impossibilidade de atos inconstitucionais ou ilegais ensejarem direito adquirido¹⁵²³.

Assim, antes de se apresentar proposta teórica relativa ao modo pelo qual a segurança jurídica deve ser complementarmente¹⁵²⁴ realizada quando da extinção de benefícios fiscais, importa analisar como essa questão vem sendo abordada no ordenamento jurídico alemão, no âmbito do qual ela tem sido intensamente debatida.

4. Extinção de Benefícios Fiscais no Direito Alemão

Na Alemanha é recorrente o debate acerca do excesso de benefícios fiscais e da necessidade de revogação das normas veiculadoras de tais medidas. A demanda por tal revogação, todavia, não se baseia, via de regra, em motivos jurídicos, relacionados à necessidade e à legitimidade das medidas em tela. Em vez disso, o clamor pela revogação de tais medidas é normalmente motivado pela escassez de recursos nos cofres estatais e pela resistência política^{1525 e 1526}.

¹⁵²¹ Cf. BAPTISTA, Patrícia Ferreira. *Segurança jurídica e proteção da confiança legítima no direito administrativo: análise sistemática e critérios de aplicação no direito administrativo brasileiro*. 2006. 374 f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006, p. 136.

¹⁵²² Cf. LOZANO SERRANO, Carmelo. *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*. Madrid: Tecnos, 1988, p. 108-109.

¹⁵²³ Cf. BAPTISTA, Patrícia Ferreira. *Segurança jurídica e proteção da confiança legítima no direito administrativo: análise sistemática e critérios de aplicação no direito administrativo brasileiro*. 2006. 374 f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006, p. 136.

¹⁵²⁴ Diz-se “complementarmente” pois não se nega, aqui, a relevância da não surpresa, irretroatividade e proteção ao direito adquirido no tocante à realização de benefícios fiscais. Apenas entende-se que tais mecanismos são insuficientes para a otimização da segurança jurídica no âmbito do ordenamento jurídico brasileiro, constituído como Estado Democrático de Direito.

¹⁵²⁵ HEY, Johanna. *Wirtschaftslenkende Steuervergünstigungen*. In: TIPKE, Klaus *et al.* *Steuerrecht*. 20^a ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2010, p. 931.

¹⁵²⁶ Nesse contexto, Hey faz referência à extinção de benefícios fiscais a partir do “método do cortador de grama” (“*Rasenmähermethode*”), o qual seria uma forma de tornar a extinção de benefícios fiscais politicamente viável. Ocorre que tal método baseia-se em uma redução (“corte”) uniforme de todas as subvenções, o que pode implicar a extinção de benefícios necessários e a manutenção de medidas injustificáveis (HEY, Johanna. *Wirtschaftslenkende Steuervergünstigungen*. In: TIPKE, Klaus *et al.* *Steuerrecht*. 20^a ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2010, p. 931-932).

Tem-se, assim, discutido intensamente, nesse país, tanto no ambiente doutrinário quanto jurisprudencial, os empecilhos constitucionais – mormente aqueles relacionados à segurança jurídica – à súbita extinção de benefícios fiscais e de outras subvenções. Nesse sentido, vale fazer referência ao princípio de proteção da confiança e à proteção da disposição (*Dispositionsschutz*)¹⁵²⁷, sendo este último defendido por relevante parte da doutrina germânica. Ademais, também a intervenção em direitos fundamentais vem sendo tratada como barreira à extinção de benefícios fiscais, lembrando-se que tal abordagem tem sido feita de forma intimamente relacionada à proteção da confiança, da forma já evidenciada no primeiro capítulo deste trabalho.

Tendo em vista que o objetivo último deste tópico é verificar de que modo as soluções e o debate relativo à segurança jurídica quando da extinção de benefícios fiscais pode jogar luzes sobre a realização da segurança jurídica dos benefícios fiscais no âmbito do ordenamento jurídico brasileiro, passa-se a verificar, primeiramente, de que forma a extinção de benefícios fiscais vem sendo tratada pelo Tribunal Constitucional Alemão, para, na sequência, fazer alusão ao debate doutrinário verificado na Alemanha e às críticas ao posicionamento da referida Corte.

4.1. Solução Adotada pelo Tribunal Constitucional Alemão (*Bundesverfassungsgericht*)

De plano, importa anotar que a questão da alteração normativa tem sido abordada pelo Tribunal Constitucional Alemão a partir da proteção da confiança, que, por sua vez, é tratada de forma estreitamente relacionada à dogmática da retroatividade¹⁵²⁸.

Assim, a compreensão da solução adotada pelo Tribunal Constitucional Alemão relativamente à proteção da confiança quando da extinção de benefícios fiscais pressupõe

¹⁵²⁷ HEY, Johanna. Wirtschaftlenkende Steuervergünstigungen. In: TIPKE, Klaus *et al.* *Steuerrecht*. 20^a ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2010, p. 931.

¹⁵²⁸ Cf. ENGLISCH, Joachim; PLUM, Beate. Schutz des Vertrauens auf Steuergesetze, Finanzrechtsprechung und Regelungen der Finanzverwaltung. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 4, p. 342, 2004; HEY, Johanna. *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2002, p. 131.

a análise da construção adotada por essa Corte acerca da retroatividade normativa¹⁵²⁹, a lembrar-se que a Constituição Alemã não veicula norma expressa acerca da retroatividade, salvo relativamente ao direito penal¹⁵³⁰. Há que se notar, nesse diapasão, que não se admite a aplicação analógica da vedação à retroatividade na seara do direito penal ao direito tributário¹⁵³¹.

Não obstante, fundamentando-se no princípio do Estado de Direito¹⁵³², o Tribunal Constitucional Alemão tem, em regra, entendido por inadmissível a retroatividade em matéria tributária, salvo quando a norma tributária tem caráter benigno¹⁵³³. Há que se anotar, entretanto, que, desde 1960, essa Corte estabelece diferença entre a chamada “retroatividade própria” ou “autêntica” (*echte Rückwirkung*) e a “retroatividade imprópria” (*unechte Rückwirkung*)¹⁵³⁴. Enquanto a primeira é, via de regra, inconstitucional, a segunda é, normalmente, admitida¹⁵³⁵. Observa-se, ainda, que, enquanto o Primeiro Senado do

¹⁵²⁹ JOCHUM, Georg. *Die Steuervergünstigung: Vergünstigungen und vergleichbare Subventionsleistungen im deutschen und europäischen Steuer-, Finanz- und Abgabenrecht*. Berlin: LIT, 2006, p. 335; TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*. V. 1. 2ª ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2000, p. 338; LANG, Joachim. *Rechtsstaatliche Ordnung des Steuerrechts*. In: TIPKE, Klaus *et al.* *Steuerrecht*. 20ª ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2010, p. 114.

¹⁵³⁰ A irretroatividade no âmbito penal está expressa no artigo 103 da Lei Fundamental alemã (ALEMANHA. Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, de 23 de maio de 1949. Disponível em: <<http://www.gesetze-im-internet.de/bundesrecht/gg/gesamt.pdf>>. Acesso em: 01 jan. 2013).

¹⁵³¹ Cf. PIEROTH, Bodo. *Rückwirkung und Übergangsrecht: verfassungsrechtliche Maßstäbe für intertemporale Gesetzgebung*. Berlin: Duncker und Humblot, 1981, p. 131. Cf. ALEMANHA. Bundesverfassungsgericht. Beschluß des Ersten Senats vom 24. Juli 1957 – 1 BvL 23/52. *Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts*, Tübingen, n. 7, p. 95, 1958.

¹⁵³² LANG, Joachim. *Rechtsstaatliche Ordnung des Steuerrechts*. In: TIPKE, Klaus *et al.* *Steuerrecht*. 20ª ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2010, p. 114-115.

¹⁵³³ Cf. JOCHUM, Georg. *Die Steuervergünstigung: Vergünstigungen und vergleichbare Subventionsleistungen im deutschen und europäischen Steuer-, Finanz- und Abgabenrecht*. Berlin: LIT, 2006, p. 335; TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*. V. 1. 2ª ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2000, p. 147-150. Cf.

ALEMANHA. Bundesverfassungsgericht. Beschluß des Ersten Senats vom 7. Februar 1968 – 1 BvR 628/66. *Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts*, Tübingen, n. 23, p. 93, 1968; ALEMANHA. Bundesverfassungsgericht. Beschluß des Ersten Senats vom 17. Januar 1979 – 1 BvR 446, 1174/77. *Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts*, Tübingen, n. 50, p. 193, 1979; ALEMANHA. Bundesverfassungsgericht. Beschluß des Ersten Senats vom 31. Oktober 1984 – 1 BvR 35, 356, 794/82. *Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts*, Tübingen, n. 68, p. 222, 1985.

¹⁵³⁴ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações na jurisprudência no direito tributário: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao Poder Judicial de Tributar*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 443; LANG, Joachim. *Rechtsstaatliche Ordnung des Steuerrechts*. In: TIPKE, Klaus *et al.* *Steuerrecht*. 20ª ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2010, p. 115.

¹⁵³⁵ Cf. ALEMANHA. Bundesverfassungsgericht. Beschluß des Ersten Senats vom 15. Oktober 1996 – 1 BvL 44, 48/92. *Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts*, Tübingen, n. 95, p. 86, 1997; ALEMANHA. Bundesverfassungsgericht. Beschluß des Zweiten Senats vom 3. Dezember 1997 – 2 BvR 882/97. *Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts*, Tübingen, n. 97, p. 78 e ss., 1998; ALEMANHA. Bundesverfassungsgericht. Urteil des Ersten Senats vom 23. November 1999 aufgrund der mündlichen Verhandlung vom 12. Mai 1999 – 1 BvF 1/94. *Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts*, Tübingen, n. 101, p. 263, 2000; ALEMANHA. Bundesverfassungsgericht. Beschluss des Ersten Senats vom 24. Mai 2001 – 1 BvL 4/96. *Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts*, Tübingen, n. 103, p. 403, 2001.

Tribunal Constitucional Alemão utiliza a terminologia ora apresentada, o Segundo Senado, desde 1983, prefere a expressão “produção retroativa de consequências jurídicas” (*Rückbewirkung von Rechtsfolgen*) para referir-se a “retroatividade própria”, e a expressão “típico nexos retroativo” (*tatbestandliche Rückanknüpfung*) relativamente à “retroatividade imprópria”^{1536 e 1537}.

A retroatividade própria se verifica quando há interferência normativa de modo a atingir eventos iniciados e concluídos no passado, porquanto associa novas consequências jurídicas a fatos jurídicos já consumados, sob a vigência de norma anterior¹⁵³⁸. A retroatividade imprópria por sua vez, relaciona-se à alteração normativa que atinge eventos iniciados no passado, quando da vigência de norma anterior, porém ainda não concluídos, de modo a intervir prejudicialmente em posições jurídicas¹⁵³⁹.

A retroatividade própria é, em princípio, inadmissível. Ressalte-se que, em matéria tributária, a vedação à retroatividade própria aplica-se à instituição de novos tributos ou à majoração de tributos já existentes, situações às quais se equipara a extinção de benefícios fiscais¹⁵⁴⁰. Admite-se, todavia, exceções a esse posicionamento, mormente quando a confiança em determinada base (base da confiança) não é justificável¹⁵⁴¹. Assim, tem-se que o Tribunal Constitucional Alemão entende que a admissibilidade da retroatividade

¹⁵³⁶ Cf. LANG, Joachim. Rechtsstaatliche Ordnung des Steuerrechts. In: TIPKE, Klaus *et al.* *Steuerrecht*. 20ª ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2010, p. 116; ENGLISCH, Joachim; PLUM, Beate. Schutz des Vertrauens auf Steuergesetze, Finanzrechtsprechung und Regelungen der Finanzverwaltung. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 4, p. 351, 2004; ALEMANHA. Bundesverfassungsgericht. Beschluß des Ersten Senats vom 15. Oktober 1996 – 1 BvL 44, 48/92. *Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts*, Tübingen, n. 95, p. 86, 1997.

¹⁵³⁷ Para fazer referência às expressões utilizadas pelo Segundo Senado do Tribunal Constitucional Alemão utilizou-se, aqui, a tradução de Luiz Dória Furquim (TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito tributário* (Steuerrecht). V. 1. Trad. port. de Luiz Dória Furquim. 18ª ed. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008, p. 250).

¹⁵³⁸ Cf. ALEMANHA. Bundesverfassungsgericht. Beschluß des Zweiten Senats vom 31. Mai 1960 – 2 BvL 4/59. *Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts*, Tübingen, n. 11, p. 145-146, 1961; ALEMANHA. Bundesverfassungsgericht. Beschluß des Ersten Senats vom 15. Oktober 1996 – 1 BvL 44, 48/92. *Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts*, Tübingen, n. 95, p. 86, 1997.

¹⁵³⁹ Cf. TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*. V. 1. 2ª ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2000, p. 150; WERNSMANN, Rainer. *Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2005, p. 395-396; ALEMANHA. Bundesverfassungsgericht. Beschluß des Ersten Senats vom 15. Oktober 1996 – 1 BvL 44, 48/92. *Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts*, Tübingen, n. 95, p. 86, 1997.

¹⁵⁴⁰ Cf. JOCHUM, Georg. *Die Steuervergünstigung: Vergünstigungen und vergleichbare Subventionsleistungen im deutschen und europäischen Steuer-, Finanz- und Abgabenrecht*. Berlin: LIT, 2006, p. 335; TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*. V. 1. 2ª ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2000, p. 336; ALEMANHA. Bundesverfassungsgericht. Beschluß des Zweiten Senats vom 23. März 1971 – 2 BvL 2/66, 2 BvR 168, 196, 197, 210, 472/66. *Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts*, Tübingen, n. 30, p. 386, 1971.

¹⁵⁴¹ TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*. V. 1. 2ª ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2000, p. 150.

própria requer justificativa especial, em decorrência do princípio do Estado de Direito¹⁵⁴². Desse modo, essa Corte estabeleceu uma lista – não taxativa – de exceções¹⁵⁴³. Logo, nas seguintes situações o Tribunal Constitucional Alemão tem acatado a retroatividade própria: (i) quando os sujeitos alvos da norma retroativa deveriam esperar a retroatividade, de modo que a confiança não era digna de proteção; (ii) quando os danos decorrentes da retroatividade são irrelevantes, (iii) quando o direito vigente é obscuro e confuso, (iv) quando se tratam de normas nulas, e (v) quando motivos relevantes relacionados ao interesse público exijam a retroatividade¹⁵⁴⁴.

Relativamente à retroatividade imprópria, tem-se que esta vem sendo considerada pelo Tribunal Constitucional Alemão como admissível, muito embora pressuponha um procedimento de ponderação entre o dano a ser causado à confiança do contribuinte e a pretensão legislativa com vistas ao bem comum¹⁵⁴⁵.

Saliente-se, contudo, que não se verifica, na jurisprudência alemã, critérios bem definidos para a classificação de situações como retroatividade imprópria ou como modificação normativa com produção de efeitos apenas para o futuro¹⁵⁴⁶. De qualquer modo, como anota Wernsmann¹⁵⁴⁷, relativamente ao direito tributário é possível reconhecer-se a tendência de se classificar como situação de retroatividade imprópria quando a norma nova atinge atos (disposições do contribuinte) iniciados no passado, lembrando-se, entretanto, que a retroatividade imprópria é, em regra, admissível.

Importa esclarecer que, relativamente a impostos periódicos, a jurisprudência do Tribunal Constitucional Alemão baseia-se na anualidade, de modo que só serão

¹⁵⁴² Cf. ALEMANHA. Bundesverfassungsgericht. Beschluß des Zweiten Senats vom 14. Mai 1986 – 2 BvL 2/83. *Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts*, Tübingen, n. 72, p. 257, 1987; ALEMANHA. Bundesverfassungsgericht. Beschluß des Zweiten Senats vom 3. Dezember 1997 – 2 BvR 882/97. *Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts*, Tübingen, n. 97, p. 78, 1998.

¹⁵⁴³ Cf. ALEMANHA. Bundesverfassungsgericht. Beschluß des Zweiten Senats vom 14. Mai 1986 – 2 BvL 2/83. *Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts*, Tübingen, n. 72, p. 258, 1987; ALEMANHA. Bundesverfassungsgericht. Beschluß des Zweiten Senats vom 3. Dezember 1997 – 2 BvR 882/97. *Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts*, Tübingen, n. 97, p. 79-80, 1998.

¹⁵⁴⁴ Cf. TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*. V. 1. 2ª ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2000, p. 150-151; WERNSMANN, Rainer. *Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2005, p. 397.

¹⁵⁴⁵ ENGLISCH, Joachim; PLUM, Beate. Schutz des Vertrauens auf Steuergesetze, Finanzrechtsprechung und Regelungen der Finanzverwaltung. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 4, p. 352, 2004.

¹⁵⁴⁶ WERNSMANN, Rainer. *Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2005, p. 396-397.

¹⁵⁴⁷ *Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2005, p. 396-397.

considerados concluídos – e, portanto, inalcançáveis pela retroatividade – fatos jurídicos relativos a períodos-base encerrados¹⁵⁴⁸. Trata-se da adoção da técnica da anualidade, em detrimento da proteção da disposição do contribuinte quando se está diante de fatos geradores pendentes, na medida em que não é protegido o direito do contribuinte planejar¹⁵⁴⁹. Afinal, em princípio, tem-se que somente a retroatividade própria é vedada, a qual só tem lugar caso já tenha surgido o crédito tributário¹⁵⁵⁰.

Assim, pode-se concluir, com Joachim Englisch e Beate Plum¹⁵⁵¹, que a dogmática do Tribunal Constitucional Alemão relativa à retroatividade toma como referencial o momento da entrada em vigor da lei e a conclusão do fato jurídico tributário e o consequente nascimento do crédito tributário. Fundamental enfatizar, portanto, que o Tribunal em tela não toma como parâmetro da retroatividade a “disposição” do contribuinte¹⁵⁵², mas sim o fato jurídico tributário consumado. Esse é um dos aspectos mais criticados da jurisprudência alemã relativa à retroatividade¹⁵⁵³.

Ademais, segundo a jurisprudência do Tribunal Constitucional alemão, fundamentalmente, não há que se falar em proteção da confiança relativamente a normas cujos efeitos se projetem apenas para o futuro¹⁵⁵⁴, porquanto, nesse caso, deve-se preservar

¹⁵⁴⁸ Cf. ENGLISCH, Joachim; PLUM, Beate. Schutz des Vertrauens auf Steuergesetze, Finanzrechtsprechung und Regelungen der Finanzverwaltung. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 4, p. 355, 2004; TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*. V. 1. 2ª ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2000, p. 156-157.

¹⁵⁴⁹ A esse respeito, vale trazer à baila as seguintes considerações de Misabel Derzi: “Essas foram também as considerações feitas pela Dogmática brasileira, para concluir que, ao imposto de renda, sempre se aplica a lei vigente no incício do ano-base (antes de iniciado o jogo) e não aquela vigente, no último dia do ano-base (quando o jogo já terminou). Mas, como vimos, todas as vezes em que houver, concomitantemente, a incidência do princípio da anterioridade ou da espera nonagesimal, adiando a vigência da lei nova para o exercício subsequente, torna-se desnecessária a seqüência de raciocínio, elaborada a partir do princípio da proteção da confiança, assentado na liberdade de planejamento” (DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações na jurisprudência no direito tributário: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao Poder Judicial de Tributar*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 446).

¹⁵⁵⁰ Cf. ENGLISCH, Joachim; PLUM, Beate. Schutz des Vertrauens auf Steuergesetze, Finanzrechtsprechung und Regelungen der Finanzverwaltung. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 4, p. 355, 2004; WERNSMANN, Rainer. *Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2005, p. 402.

¹⁵⁵¹ Schutz des Vertrauens auf Steuergesetze, Finanzrechtsprechung und Regelungen der Finanzverwaltung. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 4, p. 354-355, 2004.

¹⁵⁵² Cf. FRIAUF, Karl Heinrich. Steuerrechtsänderungen und Altinvestitionen: zum Verfassungsgebot der steuerlichen Investitionssicherheit. *Steuerberater-Jahrbuch*, Köln, p. 286, 1986/1987.

¹⁵⁵³ WERNSMANN, Rainer. *Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2005, p. 403.

¹⁵⁵⁴ Cf. ALEMANHA. Bundesverfassungsgericht. Beschluß des Ersten Senats vom 17. Juli 1974 – 1 BvR 51, 160, 285/69, 1 BvL 16, 18, 26/72. *Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts*, Tübingen, n. 38, p. 83, 1975; ALEMANHA. Bundesverfassungsgericht. Beschluß des Ersten Senats vom 31. Oktober 1984 – 1 BvR 35, 356, 794/82. *Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts*, Tübingen, n. 68, p. 222, 1985.

a liberdade legislativa. Não obstante, mesmo em situações de novas leis cujos efeitos se projetam apenas para o futuro, a Corte em questão apura se não se está diante de uma “hipótese de confiança” especial, pois, assim sendo, aplica-se o raciocínio relativo à irretroatividade imprópria¹⁵⁵⁵.

Em decisão exarada em 3 de dezembro de 1997¹⁵⁵⁶, relativa ao caso da revogação deduções extras para navios comerciais (*Sonderabschreibungen für Schiffe*), o Segundo Senado do Tribunal Constitucional Alemão acenou para um posicionamento diverso do até então verificado, o que foi objeto de intensa discussão doutrinária¹⁵⁵⁷. Nesse sentido, após discorrer acerca da retroatividade conforme orientação dessa Corte, o Segundo Senado aponta para a proteção da confiança no momento da atividade (*Disposition*) do contribuinte. Nesse sentido, afirmando-se que ao se oferecer ao contribuinte um benefício fiscal que só poder ser “aceito” durante o período-base de um tributo, constrói-se uma base de confiança na qual o contribuinte pode fundamentar sua decisão de desempenhar as atividades necessárias ao gozo do benefício. O Tribunal chega a afirmar que “com essa decisão [decisão do contribuinte de se comportar de forma a gozar do benefício] o efeito de indução e de conformação da oferta de subvenção está definitivamente atingido” (tradução livre)¹⁵⁵⁸. Não obstante, pode-se afirmar, com Rainer Wernsmann¹⁵⁵⁹ que o trecho mencionado da decisão em comento constitui um *obiter dictum*. Ao fim, a Corte concluiu que motivos relevantes relativos ao bem comum justificariam, no caso analisado, a retroatividade da lei nova ao dia do “anúncio” da queda da subvenção¹⁵⁶⁰.

Outra relevante decisão do Tribunal Constitucional Alemão relativamente à problemática sob análise é aquela exarada pelo Segundo Senado em 5 de fevereiro de

¹⁵⁵⁵ WERNSMANN, Rainer. *Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2005, p. 399-400.

¹⁵⁵⁶ ALEMANHA. Bundesverfassungsgericht. Beschluß des Zweiten Senats vom 3. Dezember 1997 – 2 BvR 882/97. *Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts*, Tübingen, n. 97, p. 67-85, 1998.

¹⁵⁵⁷ Cf. Cf. HEY, Johanna. Die rückwirkende Abschaffung der Sonderabschreibungen auf Schiffsbeteiligungen. *Betriebs-Berater*, Frankfurt am Main, n. 28/29, p. 1444 e ss, 1998; JOCHUM, Georg. *Die Steuervergünstigung: Vergünstigungen und vergleichbare Subventionsleistungen im deutschen und europäischen Steuer-, Finanz- und Abgabenrecht*. Berlin: LIT, 2006, p. 337-338; KIRCHHOF, Paul. Rückwirkung von Steuergesetzen. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 3, p. 229, 2000; WERNSMANN, Rainer. *Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2005, p. 410-411.

¹⁵⁵⁸ No original: “Mit dieser Entscheidung ist die Lenkungs- und Gestaltungswirkung des Subventionsgebots abschließend erreicht” (ALEMANHA. Bundesverfassungsgericht. Beschluß des Zweiten Senats vom 3. Dezember 1997 – 2 BvR 882/97. *Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts*, Tübingen, n. 97, p. 80, 1998).

¹⁵⁵⁹ *Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2005, p. 411.

¹⁵⁶⁰ Cf. TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*. V. 1. 2ª ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2000, p. 165.

2002¹⁵⁶¹. Trata-se de decisão relativa à revogação da isenção sobre juros sobre títulos (*Sozialpfandbriefe*) emitidos com prazo de validade determinado. Assim como na decisão anteriormente mencionada, também aqui a Corte alemã sinalizou uma orientação baseada na proteção da disposição do contribuinte, e não mais na conclusão do fato jurídico tributário. Nesse sentido, corroborou-se que normas indutoras justificam uma proteção mais intensa da confiança do contribuinte¹⁵⁶².

Não obstante, o Tribunal constatou que a revogação dos benefícios analisados não representava nenhuma afronta ao direito de propriedade assegurado pelo artigo 14 da Lei Fundamental e tratou o caso sob a ótica da retroatividade imprópria¹⁵⁶³, entendendo que o interesse do Estado na promoção do bem comum – tendo em vista a necessidade de obtenção de recursos para fazer frente às despesas decorrentes da reunificação da Alemanha, bem como a finalidade de simplificação do sistema tributário – supera o interesse das Reclamantes na manutenção do benefício. Nesse sentido, a Corte Alemã concluiu que relativamente a benefícios fiscais de prazo indeterminado ou válido há décadas, não pode o contribuinte pretender que não haja alteração normativa em seu prejuízo¹⁵⁶⁴. Reafirmou-se, assim, a orientação segundo a qual a expectativa do cidadão de que o direito vigente seja mantido não é constitucionalmente protegida, de maneira que os contribuintes não podem confiar que benefícios fiscais serão mantidos no futuro, a ressaltar que a proteção da confiança não tem o condão de proteger o contribuinte de toda frustração¹⁵⁶⁵.

Diante desse cenário jurisprudencial, importa, agora, fazer referência ao debate doutrinário, da Alemanha, acerca da intensidade da proteção que deve ser concedida à confiança do contribuinte em normas de finalidade extrafiscal – a lembrar-se que a finalidade indutora é colocada em foco.

¹⁵⁶¹ ALEMANHA. Bundesverfassungsgericht. Beschluss des Zweiten Senats vom 5. Februar 2002 – 2 BvR 305, 348/93. *Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts*, Tübingen, n. 105, p. 17-48, 2003.

¹⁵⁶² Cf. ALEMANHA. Bundesverfassungsgericht. Beschluss des Zweiten Senats vom 5. Februar 2002 – 2 BvR 305, 348/93. *Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts*, Tübingen, n. 105, p. 38-39, 2003.

¹⁵⁶³ Cf. HEY, Johanna. *Aufhebung von Steuervergünstigungen: Dispositionsschutz nach Kassenlage! Betriebs-Berater*, Frankfurt am Main, v. 57, n. 45, p. 2313, nov. 2002.

¹⁵⁶⁴ ALEMANHA. Bundesverfassungsgericht. Beschluss des Zweiten Senats vom 5. Februar 2002 – 2 BvR 305, 348/93. *Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts*, Tübingen, n. 105, p. 40, 2003.

¹⁵⁶⁵ ALEMANHA. Bundesverfassungsgericht. Beschluss des Zweiten Senats vom 5. Februar 2002 – 2 BvR 305, 348/93. *Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts*, Tübingen, n. 105, p. 40, 2003.

4.2. O Debate Relativo à Intensidade da Proteção da Confiança do Contribuinte em Normas de Finalidade Extrafiscal

Uma vez registrado o posicionamento e o *modus operandi* do Tribunal Constitucional alemão relativamente à extinção de benefícios fiscais, importa fazer alusão ao debate relativo às diferenças na intensidade da proteção da confiança entre normas de finalidade fiscal e normas de finalidade indutora¹⁵⁶⁶. Tanto na jurisprudência quanto na literatura alemã, observa-se uma variedade de posições acerca da questão da intensidade da proteção à confiança relativa às normas tributárias. A questão que se coloca é se deve haver diferença na intensidade da proteção da confiança relativa a normas de finalidade fiscal e aquela relativa a normas indutoras¹⁵⁶⁷.

Para Tipke¹⁵⁶⁸, tendo em vista que as normas de finalidade fiscal devem atender a critérios de justiça – em especial à capacidade contributiva – não há, em princípio, motivos que exijam a modificação futura dessas normas. Afinal, tendo em vista que a justiça é duradoura, não se pode admitir que, em períodos curtos de tempo, haja uma modificação daquilo que é justo¹⁵⁶⁹. Não obstante, como salienta Tipke¹⁵⁷⁰, é possível verificar “lacunas de justiça” (*Gerechtigkeitslücken*) no complexo de normas de finalidade fiscal, as quais devem ser preenchidas de modo a onerar os privilegiados, a fim de se reestabelecer a igualdade¹⁵⁷¹. Nesse sentido, o preenchimento das lacunas mencionadas também deve ser justificado pelo legislador a partir de argumentos de justiça¹⁵⁷². Ademais, é possível afirmar que as normas de finalidade fiscal compõem as chamadas “condições básicas” (*Rahmenbedingungen*) da atividade econômica, assim como o são, por exemplo, as normas antitruste, de forma tal que o contribuinte deve confiar apenas de forma limitada em sua manutenção¹⁵⁷³.

¹⁵⁶⁶ Não se observa referências relevantes à proteção da confiança em normas extrafiscais redistributivas.

¹⁵⁶⁷ WERNSMANN, Rainer. *Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2005, p. 407.

¹⁵⁶⁸ *Die Steuerrechtsordnung*. V. 1. 2ª ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2000, p. 164.

¹⁵⁶⁹ TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*. V. 1. 2ª ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2000, p. 164.

¹⁵⁷⁰ *Die Steuerrechtsordnung*. V. 1. 2ª ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2000, p. 164.

¹⁵⁷¹ TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*. V. 1. 2ª ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2000, p. 164.

¹⁵⁷² TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*. V. 1. 2ª ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2000, p. 164.

¹⁵⁷³ Cf. ISENSEE, Josef. Vertrauensschutz für Steuervorteile: Ein Folgeproblem der Wirtschaftslenkung durch Steuer am Beispiel des § 3a EStG. In: KIRCHHOF, Paul; OFFERHAUS, Klaus; SCHÖBERLE, Horst. *Steuerrrecht, Verfassungsrecht, Finanzpolitik*: Festschrift für Franz Klein. Köln: Otto Schmidt, 1994, p. 614;

Situação diferente, contudo, é aquela relativa às normas tributárias dotadas de finalidade indutora, mormente aquelas que veiculam benefícios fiscais indutores. Se, por um lado, há quem defenda que a confiança de que um determinado benefício continuará a ser concedido no futuro deve ser protegida¹⁵⁷⁴, por outro lado, outros entendem que, fundamentalmente, não há que se falar em proteção da confiança quando se está diante de alterações legislativas com efeitos futuros. Afinal, nesse caso, a liberdade de conformação do legislador deve ser preservada¹⁵⁷⁵, de modo que os cidadãos não devem confiar que benefícios fiscais serão mantidos, de modo ilimitado, no futuro. Afinal, se não há obrigatoriedade na concessão de benefícios fiscais, também não a haveria relativamente à manutenção dessas medidas¹⁵⁷⁶. Assim, o bem-estar da coletividade deve ser ponderado com o interesse de proteção da confiança¹⁵⁷⁷, a lembrar-se que a Constituição não tem o condão de proteger o contribuinte de toda decepção¹⁵⁷⁸, como frequentemente reiterado pelo Tribunal Constitucional alemão.

Parte da doutrina argumenta que as normas de *finalidade* indutora motivam uma proteção à confiança mais elevada¹⁵⁷⁹, a qual teria o condão de proibir um *venire contra factum proprium*¹⁵⁸⁰. Pois, por meio delas se opera uma cooperação entre contribuinte e

HEY, Johanna. *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2002, p. 307; KIRCHHOF, Paul. Kontinuität und Vertrauensschutz bei Änderungen der Rechtsprechung. *Deutsches Steuerrecht*, n. 9, p. 268, 1989; SELMER, Peter. *Steuerinterventionismus und Verfassungsrecht*. Frankfurt/Main: Athenäum, 1972, p. 219; WERNSMANN, Rainer. *Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2005, p. 415.

¹⁵⁷⁴ TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*. V. 1. 2ª ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2000, p. 164.

¹⁵⁷⁵ Cf. WERNSMANN, Rainer. *Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2005, p. 399).

¹⁵⁷⁶ HEY, Johanna. Abbau von Direktsubventionen und Steuervergünstigungen: verfassungsrechtliche terra incognita. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 4, p. 307, 1998.

¹⁵⁷⁷ TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*. V. 1. 2ª ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2000, p. 164-165.

¹⁵⁷⁸ SCHMIDT-BLEIBTREU. Abbau Von Steuervergünstigungen um Vertrauensschutz: Das Bundesverfassungsgericht zum Wohnungsbau-Prämiengesetz 1975. *Betriebs-Berater*, Frankfurt am Main, n. 25, p. 1255, set. 1978.

¹⁵⁷⁹ Cf. ISENSEE, Josef. Vertrauensschutz für Steuervorteile: Ein Folgeproblem der Wirtschaftslenkung durch Steuer am Beispiel des § 3a EStG. In: KIRCHHOF, Paul; OFFERHAUS, Klaus; SCHÖBERLE, Horst. *Steuerrecht, Verfassungsrecht, Finanzpolitik*: Festschrift für Franz Klein. Köln: Otto Schmidt, 1994, p. 613-614; KIRCHHOF, Paul. Kontinuität und Vertrauensschutz bei Änderungen der Rechtsprechung. *Deutsches Steuerrecht*, n. 9, p. 268, 1989; LANG, Joachim. Verfassungsrechtliche Zulässigkeit rückwirkender Steuergesetze. *Die Wirtschaftsprüfung*, Düsseldorf, n. 4-5, p. 174, 1998; SCHAUMBURG, Heide. Rückwirkung und Planungssicherheit im Steuerrecht. *Der Betrieb*, Düsseldorf, n. 38, p. 1889, 2000; TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*. V. 1. 2ª ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2000, p. 166-167; VOGEL, Klaus. Rechtssicherheit und Rückwirkung zwischen Vernunftrecht und Verfassungsrecht. *Juristenzeitung*, Tübingen, p. 838, 1988.

¹⁵⁸⁰ WERNSMANN, Rainer. *Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2005, p. 419. Cf. LANG, Joachim. Verfassungsrechtliche Zulässigkeit rückwirkender Steuergesetze. *Die Wirtschaftsprüfung*, Düsseldorf, n. 4-5, p. 174, 1998.

Estado, a qual viabiliza a consecução da finalidade pública consubstanciada na norma tributária¹⁵⁸¹. Assim, segundo esse entendimento, “quando o Estado fiscal e o contribuinte realizam um plano administrativo de modo cooperativo, nenhum dos dois está autorizado a remover os fundamentos do negócio. As regras do jogo não podem ser modificadas por um jogador durante o jogo”¹⁵⁸².

Nessa esteira, para Tipke¹⁵⁸³, a base de confiança relativa a benefícios fiscais indutores é mais forte que aquela relativa às normas de finalidade fiscal. Nesse sentido, o autor fala em uma “base de confiança qualificada” (*qualifizierte Vertrauensgrundlage*).

Há que se notar, que, por trás da defesa de uma proteção da confiança mais intensa – baseada na proteção da disposição – ou, até mesmo, conforme defendem alguns, exclusiva para normas indutoras, está o debate relativo à “garantia do planejamento” (*Plangewährleistung*), a qual remonta aos anos 70 do século XX, no âmbito do qual se afirmava que a cooperação entre Estado e contribuinte para a consecução de finalidades públicas justificaria a maior proteção da confiança em normas tributárias indutoras¹⁵⁸⁴. Johanna Hey¹⁵⁸⁵ destaca, contudo, que o instituto do *Plangewährleistung* ostenta pouca relevância prática e permanece como um corpo estranho na dogmática constitucional.

Razões de praticabilidade depõem contra a mencionada diferenciação de intensidade da proteção, haja vista a dificuldade de classificação de normas como dotadas de finalidade fiscal ou de finalidade extrafiscal, lembrando-se que normas tributárias podem consubstanciar, concomitantemente, ambas as finalidades, ao que se acrescenta o fato de que, em regra, não se podem identificar tributos que se prestem à perseguição de

¹⁵⁸¹ Cf. KIRCHHOF, Paul. Kontinuität und Vertrauensschutz bei Änderungen der Rechtsprechung. *Deutsches Steuerrecht*, n. 9, p. 268, 1989.

¹⁵⁸² No original: “Wenn Steuerstaat und Steuerpflichtiger kooperativ einen Verwaltungsplan verwirklichten, dürfte keiner von beiden dem gemeinsamen Handeln im nachhinein die Grundlage entziehen. Die Spielregeln dürften nicht durch einen Mitspieler während des Spiels geändert werden” (WERNSMANN, Rainer. *Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2005, p. 416).

¹⁵⁸³ *Die Steuerrechtsordnung*. V. 1. 2ª ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2000, p. 167.

¹⁵⁸⁴ HEY, Johanna. *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2002, p. 308-309. Cf. HEY, Johanna. Abbau von Direktsubventionen und Steuervergünstigungen: verfassungsrechtliche terra incognita. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 4, p. 309, 1998; SCHMIDT, Walter. “Vertrauensschutz” im öffentlichen Recht: Randpositionen des Eigentums im spätbürgerlichen Rechtsstaat. *Juristische Schulung*, München, v. 13, n. 9, p. 530, set. 1973.

¹⁵⁸⁵ Abbau von Direktsubventionen und Steuervergünstigungen: verfassungsrechtliche terra incognita. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 4, p. 309, 1998.

apenas uma das finalidades consideradas¹⁵⁸⁶. Portanto, a dificuldade de se separar normas de finalidade fiscal daquelas de finalidade extrafiscal vai de encontro à concessão de maior proteção em função da finalidade normativa¹⁵⁸⁷. Ademais, tanto as normas de finalidade preponderantemente fiscal, quanto aquelas de finalidade indutora predominante, podem igualmente servir de base de planejamento para o contribuinte¹⁵⁸⁸.

Fundamental salientar, assim, que uma mesma norma pode ostentar finalidade indutora e redistributiva, além de, concomitantemente, perseguir finalidade fiscal, ainda que de forma secundária. Nesse contexto, importa retomar as lições de Nuno Sá Gomes¹⁵⁸⁹, para quem a norma veiculadora de benefícios fiscais pode tutelar o interesse público de forma tanto estática – relativamente a situações já consumadas –, como de forma dinâmica – relativamente a situações que se pretende incentivar, de tal modo que o benefício atua como causa do comportamento estimulado. Ocorre, contudo, que também relativamente ao modo de funcionamento dos benefícios fiscais – estático ou dinâmico – não há que se pretender uma categorização rígida, porquanto o mesmo benefício pode atuar de formas distintas¹⁵⁹⁰.

Nesse diapasão, para Rainer Wernsmann¹⁵⁹¹, o “induzido” não deve ser mais protegido pelo fato de ele ter agido conforme o interesse público, de modo que deva, por isso, ser premiado. Para o autor, o “induzido” se comportou de uma determinada maneira em função do incentivo fiscal escolhido, pois, para ele, conduzir-se de daquele modo é um “preço” razoável para a obtenção da vantagem tributária¹⁵⁹². Wernsmann¹⁵⁹³ entende que

¹⁵⁸⁶ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 249-250; HEY, Johanna. *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2002, p. 310-311; KLAWONN, Markus. *Die Eigentumsgewährleistung als Grenze der Besteuerung*. Berlin: Duncker und Humblot, 2007, p. 70; VOGEL, Klaus. Lenkungssteuern und Eigentumsgarantie. *Bayerische Verwaltungsblätter*, München, n. 17, p. 525, 1980.

¹⁵⁸⁷ Cf. ENGLISCH, Joachim; PLUM, Beate. Schutz des Vertrauens auf Steuergesetze, Finanzrechtsprechung und Regelungen der Finanzverwaltung. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 4, p. 350, 2004.

¹⁵⁸⁸ Cf. ENGLISCH, Joachim; PLUM, Beate. Schutz des Vertrauens auf Steuergesetze, Finanzrechtsprechung und Regelungen der Finanzverwaltung. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 4, p. 350-351, 2004.

¹⁵⁸⁹ *Teoria geral dos benefícios fiscais*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1991, p. 35.

¹⁵⁹⁰ GOMES, Nuno de Sá. *Teoria geral dos benefícios fiscais*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1991, p. 36-37.

¹⁵⁹¹ *Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2005, p. 415.

¹⁵⁹² WERNSMANN, Rainer. *Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2005, p. 399. Cf. HEY, Johanna. *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2002, p. 312.

¹⁵⁹³ *Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2005, p. 419; GOMES, Nuno de Sá. *Teoria geral dos benefícios fiscais*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1991, p. 36.

não é possível estabelecer uma diferenciação na intensidade da proteção da confiança relativa a normas de finalidade fiscal e a normas de finalidade extrafiscal, uma vez que, para o autor, o determinante para a delimitação da proteção da confiança são os efeitos provocados pela norma no contribuinte. Desse modo, para Wernsmann¹⁵⁹⁴ o que deve ser verificado é se o indivíduo sofreu dano em sua confiança, de modo que restaria injustificável uma diferenciação entre normas indutoras e normas de finalidade fiscal no tocante à intensidade da proteção a ser dada à confiança do contribuinte.

De fato, a finalidade das normas tributárias desempenha papel de mais alta relevância no tocante à justificação normativa. Assim, conforme largamente demonstrado em capítulo anterior, a utilização, por normas veiculadoras de benefícios fiscais, de outro parâmetro para aferição da igualdade que não a capacidade contributiva apenas se justifica caso a finalidade normativa e o fator de discriminação sejam legítimos, e caso haja observância da proporcionalidade. Enfatiza-se, portanto, que a finalidade desempenha papel de mais alto relevo no tocante à justificação de normas veiculadoras de benefícios fiscais perante o princípio da igualdade e, eventualmente, perante direitos de liberdade, consoante demonstrado.

Essa mesma ilação, todavia, não se aplica à análise relativa à proteção da confiança. Nessa seara, ocupam papel central os efeitos relativos a direitos fundamentais – que devem servir de referencial para a indução comportamental –, considerando-se, por exemplo, o emprego do patrimônio do contribuinte, com vistas à obtenção de benefício fiscal, haja vista a “oferta”¹⁵⁹⁵ legislativa¹⁵⁹⁶.

Assim, com fulcro nos argumentos apresentados, rejeita-se que a finalidade normativa indutora, por si, justifique uma maior proteção das normas tributárias dotadas de finalidade indutora. Por outro giro, pode-se, seguindo o raciocínio de Johanna Hey¹⁵⁹⁷, afirmar que a finalidade normativa, em si, não serve como fundamento para conclusões acerca da proteção da disposição no âmbito do direito tributário. Isso não quer significar,

¹⁵⁹⁴ *Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2005, p. 419.

¹⁵⁹⁵ Cf. GOMES, Nuno de Sá. *Teoria geral dos benefícios fiscais*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1991, p. 284-285.

¹⁵⁹⁶ HEY, Johanna. *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2002, p. 311.

¹⁵⁹⁷ *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2002, p. 313.

entretanto, a ausência de relevância da finalidade relativamente à realização da segurança jurídica quando da extinção de benefícios fiscais, conforme se esclarecerá abaixo.

Não obstante, neste ponto, é importante lembrar que as normas indutoras atraem o agente econômico para um determinado risco econômico, *o qual o agente deve assumir antecipadamente*. Pois, diferentemente do que ocorre com as subvenções diretas, a vantagem atrelada ao incentivo fiscal é concedida somente *ex post* e relativamente ao respectivo período de apuração¹⁵⁹⁸.

Chega-se, aqui, a uma questão de relevo e que permeia parte significativa do debate relativo à segurança jurídica dos benefícios fiscais, qual seja, a necessidade de o contribuinte desempenhar uma “atividade prévia” (*Vorleistung*) como requisito à concessão do benefício fiscal, diferentemente do que se verifica relativamente a subvenções diretas¹⁵⁹⁹. Seguindo o raciocínio de Johanna Hey¹⁶⁰⁰, pode-se afirmar que, a fim de obter a vantagem tributária, o contribuinte deve, primeiramente, aplicar sua propriedade “livre de subvenção” (*subventionsfreies Eigentum*) ou comportar-se de uma determinada maneira – a autora cita, como exemplo, a escolha de uma profissão – a fim de atender aos requisitos da norma veiculadora de benefício fiscal *antes de obter a concessão deste benefício*. Logicamente, esse raciocínio não se aplica a todos os benefícios fiscais, mas somente em relação àqueles dotados de finalidades indutoras. Afinal, não há que se falar em “atividade prévia” como requisito ao gozo de benefícios redistributivos.

De qualquer modo, a forma pela qual a “atividade prévia” do contribuinte deve ser protegida será analisada abaixo. Por ora, tendo em vista o debate apresentado, faz-se necessário apenas, por um lado, rejeitar a posição segundo a qual normas dotadas de finalidade extrafiscal justificariam uma proteção da confiança mais intensa; e, por outro lado, salientar que a “atividade prévia” desempenhada pelo contribuinte para o gozo de benefício fiscal não pode ser negligenciada quando da extinção de tal benefício, desempenhando papel central no tocante à realização da segurança jurídica.

¹⁵⁹⁸ HEY, Johanna. *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2002, p. 314.

¹⁵⁹⁹ HEY, Johanna. *Abbau von Direktsubventionen und Steuervergünstigungen: verfassungsrechtliche terra incognita*. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 4, p. 303, 1998.

¹⁶⁰⁰ *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2002, p. 314.

4.3. Contribuição à Segurança Jurídica dos Benefícios Fiscais no Ordenamento Jurídico Brasileiro

Feitas as considerações acima, há que se destacar que a solução adotada pelo Tribunal Constitucional alemão relativamente à extinção de benefícios fiscais não seria, da forma como exposta acima, aplicável ao Brasil, porquanto tem sido tratada sob a ótica da retroatividade imprópria, a qual constitui categoria inaplicável ao direito brasileiro¹⁶⁰¹.

Primeiramente, tem-se, como demonstrado em tópico anterior, que no direito brasileiro o princípio da irretroatividade está expressamente referido na Constituição Federal e ostenta maior solidez que aquele desenvolvido no seio da jurisprudência germânica. Desse modo, como salienta Misabel Derzi, “não se pode, com propriedade técnica, distinguir entre fatos jurídicos e seus decorrentes efeitos/conseqüências, pois os fatos jurídicos ocorridos (existentes) são aptos a desencadear somente aqueles efeitos, que a lei, incidente à época de sua realização lhes tenha atribuído, e isto basta”¹⁶⁰². Há que se fazer referência, ainda, ao princípio da anterioridade, o qual tem especial relevância no âmbito de impostos de período, porquanto – ressalvadas as exceções constitucionalmente determinadas – impede que alterações normativas desfavoráveis entrem em vigor no mesmo exercício em que foi publicada¹⁶⁰³. Logo, não há que se cogitar, em regra, de alteração legislativa durante um período-base.

Não obstante, o debate germânico relativo à proteção da confiança pode trazer relevante contribuição ao estudo da segurança jurídica no direito brasileiro¹⁶⁰⁴, mormente

¹⁶⁰¹ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações na jurisprudência no direito tributário: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao Poder Judicial de Tributar*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 443 e ss.

¹⁶⁰² DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações na jurisprudência no direito tributário: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao Poder Judicial de Tributar*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 447.

¹⁶⁰³ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações na jurisprudência no direito tributário: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao Poder Judicial de Tributar*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 449.

¹⁶⁰⁴ Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações na jurisprudência no direito tributário: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao Poder Judicial de Tributar*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 449-450; SARLET, Ingo Wolfgang. A eficácia do direito fundamental à segurança jurídica: dignidade da pessoa humana, direitos fundamentais e proibição de retrocesso social. *Revista Brasileira de Direito Comparado*, Rio de Janeiro, n. 28, p. 104, 2005; SARLET, Ingo Wolfgang. O Estado social de direito, a proibição de retrocesso e a grantia fundamental da propriedade. *Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado*, Salvador, n. 9, p. 3-4, mar./mai. 2007, disponível on-line em

em matéria de benefícios fiscais, especialmente quando se leva em consideração as críticas acima apontadas à jurisprudência do Tribunal Constitucional alemão. Nesse sentido, fazem-se oportunas as seguintes considerações de Ingo Sarlet:

“Além disso, a peculiaridade das soluções desenvolvidas pela doutrina e jurisprudência alemã (independentemente de sua eficácia e de suas vantagens) merece alguma atenção não apenas pelas alternativas oferecidas, mas também pelo uso de certas categorias que, salvo melhor juízo, poderiam gerar certo interesse prático também entre nós, notadamente no que diz com a figura da expectativa de direitos, a proteção da confiança e o uso do princípio da proporcionalidade. Ademais, assume relevo o uso alternativo do direito e garantia fundamental da propriedade, sinalizando de forma paradigmática as diversas funções que podem ser deduzidas dos direitos fundamentais e das transformações que estes sofreram ao longo dos tempos”¹⁶⁰⁵.

Não poderiam ser mais pertinentes as considerações de Ingo Sarlet. Não obstante, a contribuição do debate alemão ao direito brasileiro não pode ser aferida sem as devidas cautelas. Primeiramente, deve-se rechaçar a adoção, no âmbito do direito brasileiro, de duas “categorias” de irretroatividade da forma preconizada pela jurisprudência do Tribunal Constitucional alemão, conforme já evidenciado. Em segundo lugar, não há que se pretender a aplicação do princípio da proteção da confiança – *stricto sensu*¹⁶⁰⁶ – no âmbito do direito brasileiro, sem esgotar as possibilidades protetivas expressamente consagradas pelo ordenamento jurídico brasileiro, do que se depreende a subsidiariedade do princípio da proteção da confiança *stricto sensu*, já enfatizado no primeiro capítulo deste trabalho.

Tendo em vista essas cautelas, deve-se, primeiramente, anotar que a posição do Tribunal Constitucional Alemão relativa à retroatividade é constante e já tradicionalmente alvo de duras críticas pela doutrina especializada, mormente no tocante à (i) diferenciação entre retroatividade própria e imprópria, (ii) às exceções à vedação à retroatividade própria, (iii) ao tratamento destinado à retroatividade imprópria¹⁶⁰⁷. Ao presente trabalho, mostram-

<<http://www.direitodoestado.com/revista/RERE-9-MAR%C7O-2007-INGO%20SARLET.pdf>>. Acesso em 20 jun. 2012.

¹⁶⁰⁵ SARLET, Ingo Wolfgang. O Estado social de direito, a proibição de retrocesso e a grantia fundamental da propriedade. *Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado*, Salvador, n. 9, p. 3-4, mar./mai. 2007, disponível on-line em <<http://www.direitodoestado.com/revista/RERE-9-MAR%C7O-2007-INGO%20SARLET.pdf>>. Acesso em 20 jun. 2012.

¹⁶⁰⁶ Conforme esclarecido no capítulo 1, entende-se, neste trabalho, que a proteção da confiança corresponde a uma expressão da segurança jurídica, ao passo que a proteção da confiança *stricto sensu* consiste em um subprincípio da segurança jurídica voltado à realização desta.

¹⁶⁰⁷ TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*. V. 1. 2ª ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2000, p. 153. Cf. ARNDT, Hans-Wolfgang; SCHUMACHER, Andreas. Echte Fortschritte bei der unechten Rückwirkung? *Neue Juristische Wochenschrift*, München, n. 21, p. 1538-1539, 1998; BAUER, Hartmut.

se relevantes as críticas relativas à retroatividade imprópria, tendo em vista, principalmente, as críticas relativas ao fato de o Tribunal Constitucional alemão não tomar a disposição do contribuinte como referencial para a concessão de proteção. Nesse contexto, deve-se, ademais, fazer alusão ao debate relativo à fundamentação da proteção da confiança no âmbito do direito alemão, já referido no primeiro capítulo deste trabalho, porquanto tal fundamentação impacta a forma de aplicação desse princípio.

Ao analisar a “proteção da confiança puramente derivada do Estado de Direito”, Johanna Hey¹⁶⁰⁸ anota que, no âmbito do conflito com os interesses estatais na modificação legislativa, a proteção da confiança redundava em um argumento fraco, porquanto se subordina, via de regra, ao interesse público. Desse modo, a proteção da confiança é tratada como exceção – e não como regra –, de modo que cabe ao cidadão provar porque a sua confiança deve ser protegida, e não ao Estado provar porque a confiança do cidadão pode ser violada¹⁶⁰⁹. Assim, Johanna Hey¹⁶¹⁰ conclui ser a proteção da confiança, em si considerada, fraca e passível de ser atacada.

Bundesverfassungsgericht und Rückwirkungsverbot. *Juristische Schulung*, München, v. 24, n. 4, p. 241-249, abr. 1984; FRIAUF, Karl Heinrich. Gesetzesankündigung und rückwirkende Gesetzgebung im Steuer- und Wirtschaftsrecht. *Der Betriebs-Berater*, Frankfurt am Main, v. 27, n. 16, p. 674, jun. 1972; JOCHUM, Georg. *Die Steuervergünstigung: Vergünstigungen und vergleichbare Subventionsleistungen im deutschen und europäischen Steuer-, Finanz- und Abgabenrecht*. Berlin: LIT, 2006, p. 339 e ss; LANG, Joachim. Verfassungsrechtliche Zulässigkeit rückwirkender Steuergesetze. *Die Wirtschaftsprüfung*, Düsseldorf, v. 51, n. 4-5, p.163-174, 1998; MUCKEL, Stefan. *Kriterien des verfassungsrechtlichen Vertrauensschutzes bei Gesetzesänderung*. Berlin: Duncker und Humblot, 1989, p. 70 e ss; PIEROTH, Bodo. Die neuere Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zum Grundsatz des Vertrauensschutzes. *Juristenzeitung*, Tübingen, n. 21, p. 971-978, 1984; SCHAUMBURG, Heide. Rückwirkung und Planungssicherheit im Steuerrecht. *Der Betrieb*, Düsseldorf, n. 38, p. 1884-1891, 2000; SCHMIDT, Rolf. Abbau der einkommensteuerlichen Förderung von Handelsschiffen verfassungsgemäß. *Der Betrieb*, Düsseldorf, n. 24, p. 1199-1204, 1998; STERN, Klaus. Zur Problematik rückwirkender Gesetze. In: LERCHE, Peter; ZACHER, Hans; BADURA, Peter. *Festschrift für Theodor Maunz zum 80. Geburtstag*. München: C. H. Beck, 1981, p. 381-393; VOGEL, Klaus. Rückwirkung: eine festgefahrene Diskussion. Ein Versuch, die Blockade zu lösen. In: KÄSTNER, Karl-Hermann; NÖRR, Knut Wolfgang; SCHLAICH, Klaus (org.). *Festschrift für Martin Heckel zum siebzigsten Geburtstag*. Tübingen: Mohr Siebeck, 1999, p. 875-884.

¹⁶⁰⁸ *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2002, p. 131.

¹⁶⁰⁹ HEY, Johanna. *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2002, p. 131.

¹⁶¹⁰ *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2002, p. 131. Para Johanna Hey, essa fraqueza constante decorre da questão não esclarecida dos limites dos limites (*Schranken-Schranken*) da proteção da confiança, o que carrega consigo o risco de um total esvaziamento desta, o que é agravado pelo fato de, para uma proteção da confiança puramente derivada do Estado de Direito, não há que se falar em proteção do conteúdo essencial dos direitos fundamentais – o que constitui exigência expressa do art. 19 da Lei Fundamental alemã. Assim, para autora, sem a dimensão dos direitos fundamentais, resta difícil falar em um prevalecimento do interesse individual no respeito das “disposições tributárias”, face ao interesse estatal de modificação normativa (HEY, Johanna. *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2002, p. 132-133).

A partir de críticas como essas, inúmeros modelos teóricos alternativos tem surgido no âmbito do ordenamento jurídico alemão, visando-se, em última instância, à maior efetividade ao princípio da proteção da confiança, de modo que este venha a conceder proteção à disposição dos indivíduos.

Nesse contexto, deve-se chamar a atenção para os modelos desenvolvidos de forma relacionada aos direitos fundamentais. Trata-se da chamada “orientação de direitos fundamentais” (*Grundrechtsorientierung*) ou “orientação de normas constitucionais” (*Verfassungsnormorientierung*)¹⁶¹¹. Essa conexão entre proteção da confiança e direitos fundamentais foi defendida, primeiramente, por Walter Schmidt¹⁶¹² e Eberhard Grabitz¹⁶¹³, nos anos 70 do século XX. Conforme já evidenciado no primeiro Capítulo deste trabalho, diversos são os posicionamentos e linhas argumentativas que se apresentam sob a orientação mencionada. Vale reiterar, diante disso, que resta controverso o relacionamento entre a proteção da confiança orientada a partir dos direitos fundamentais e aquela lastreada no princípio do Estado de Direito. Conforme diagnosticado por Englisch e Plum¹⁶¹⁴ – e já apontado no primeiro capítulo deste trabalho –, dois são os principais modelos que podem ser identificados, quais sejam, (i) aquele que propõe a proteção especificamente baseada nos direitos fundamentais, complementada – de forma subsidiária – pela proteção da confiança decorrente do princípio do Estado de Direito e (ii) aquele que propõe uma transferência do teste da confiança – baseado no princípio do Estado de Direito – para o teste da proporcionalidade. Ocorre que, ainda que o Tribunal Constitucional Alemão tenha feito referência à proteção da confiança de forma relacionada aos direitos fundamentais, as críticas à deficiente proteção proporcionada ao indivíduo permanecem¹⁶¹⁵.

Destaca-se aqui o entendimento de Johanna Hey¹⁶¹⁶, para quem os direitos de liberdade não constituem o fundamento da determinação de proteção da confiança, mas, sim, o ponto de partida para a justificação de medidas estatais, porquanto estas devem ser

¹⁶¹¹ HEY, Johanna. *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2002, p. 133.

¹⁶¹² “Vertrauensschutz” im öffentlichen Recht: Randpositionen des Eigentums im spätbürgerlichen Rechtsstaat. *Juristische Schulung*, München, v. 13, n. 9, p. 529-537, set. 1973.

¹⁶¹³ Vertrauensschutz als Freiheitsschutz. *Deutsches Verwaltungsblatt*, Köln, p. 675-684, set. 1973.

¹⁶¹⁴ Schutz des Vertrauens auf Steuergesetze, Finanzrechtsprechung und Regelungen der Finanzverwaltung. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 4, p. 347, 2004.

¹⁶¹⁵ Cf. LANG, Joachim. Rechtsstaatliche Ordnung des Steuerrechts. In: TIPKE, Klaus *et al.* *Steuerrecht*. 20ª ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2010, p. 118 e ss..

¹⁶¹⁶ *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2002, p. 133.

entendidas como intervenção em disposições pretéritas dos cidadãos. Com essa orientação, a perspectiva de análise deixa de ser na confiança abstrata do cidadão, mas passa a concentrar-se na modificação concreta levada a cabo pelo Estado, de modo que se deve assegurar que consequências jurídicas de disposições já realizadas pelo cidadão não sejam modificadas. Com isso, modifica-se o sentido da argumentação, na medida em que há uma alteração do ônus da prova, uma vez que passa a caber ao Estado justificar a intervenção em direitos fundamentais de seus cidadãos, o que impõe a aplicação da regra da proporcionalidade. Assim, somente serão proporcionais e, portanto, justificáveis as intervenções em posições jurídicas baseadas em normas anteriores que sejam adequadas e necessárias, além de proporcionais em sentido estrito, ao alcance da finalidade perseguida por meio da modificação¹⁶¹⁷. Em suma, tem-se que a proteção da confiança decorre da verificação da legitimidade da intervenção em direitos fundamentais, o que impõe a aplicação da regra da proporcionalidade¹⁶¹⁸.

Todavia, para Johanna Hey¹⁶¹⁹, a proteção da confiança deve ser considerada um *fator* de ponderação no âmbito do teste da proporcionalidade voltado à proteção dos direitos fundamentais. Segundo a autora, apenas a integração da “proteção da confiança derivada da segurança jurídica fundada no princípio do Estado de Direito” à proteção de posições jurídicas fundadas nos direitos fundamentais oferece a garantia de que a “referência ao passado” inerente à modificação legislativa seja completamente apreendida¹⁶²⁰. Embora essa ideia de “referência ao passado” tenha mais sentido no contexto de uma abordagem no âmbito da dogmática da retroatividade – o que, como visto, não se justifica no ordenamento jurídico brasileiro –, ela contribui para a realização da segurança jurídica também no direito brasileiro.

A fim de se apontar de que modo esse debate pode contribuir para a realização da segurança jurídica dos benefícios fiscais no âmbito do direito brasileiro, deve-se atentar para o fato de que, no direito brasileiro, a proteção da confiança *stricto sensu* tem aplicação subsidiária. Assim, em princípio e em consonância com a posição esclarecida no primeiro capítulo deste trabalho, só há que se cogitar da aplicação da proteção da confiança *stricto*

¹⁶¹⁷ HEY, Johanna. *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2002, p. 134.

¹⁶¹⁸ Cf. FRIAUF, Karl Heinrich. *Steuerrrechtsänderungen und Altinvestitionen: zum Verfassungsgebot der steuerlichen Investitionssicherheit*. *Steuerberater-Jahrbuch*, Köln, p. 292-294, 1986/1987.

¹⁶¹⁹ *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2002, p. 180 e ss.

¹⁶²⁰ HEY, Johanna. *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2002, p. 181.

sensu, no direito brasileiro, depois de esgotados os mecanismos aptos à realização da segurança jurídica e, nessa esteira, à proteção dos direitos fundamentais – lembrando-se que, neste trabalho, adota-se uma concepção material de segurança jurídica. Logo, *a priori*, só se poderia cogitar da aplicação do “teste da confiança” – de forma correlata à desenvolvida no âmbito do direito alemão – após a verificação da proteção decorrente de direitos fundamentais específicos, a qual é aberta após a intervenção no âmbito de proteção de tais direitos, exigindo a aplicação da regra da proporcionalidade¹⁶²¹. Em suma, dada a subsidiariedade do princípio da proteção da confiança *stricto sensu* no direito brasileiro, apenas seria possível a realização do “teste da confiança” após a constatação de que não se está diante de violação a direitos fundamentais. Note-se, portanto, que a relação de subsidiariedade em tela conduz a uma sucessividade, de modo que o “teste da confiança” deveria ser aplicado apenas após o “teste da proporcionalidade”. Logicamente, caso sequer haja intervenção em direitos fundamentais, de modo que não haveria que se aplicar a regra da proporcionalidade, também seria possível a aplicação do princípio da proteção da confiança *stricto sensu*.

Tendo-se em vista, entretanto, apenas situações nas quais direitos fundamentais estão em jogo, tem-se que, no caso de modificações legislativas, uma aplicação do teste da confiança apenas após a constatação de que não há intervenção em direitos fundamentais não permitiria uma apreensão abrangente da necessidade de concessão de proteção. Afinal, num primeiro momento, ter-se-ia a verificação da legitimidade da intervenção em determinado direito fundamental com base na proporcionalidade entre a finalidade perseguida e a intensidade da intervenção perpetrada, deixando-se de levar em conta elementos relativos à construção da confiança do contribuinte que poderiam justificar concessão de proteção. Em um segundo momento – quando da aplicação da proteção da confiança *stricto sensu* – levar-se-ia em conta apenas aspectos relativos à confiança do contribuinte, cujo interesse na proteção viria a ser sopesado com o interesse estatal na modificação normativa, sem considerar-se a intervenção em direitos fundamentais decorrentes da modificação normativa – lembrando-se que esta terá se mostrado justificável pelo teste da proporcionalidade. Com isso, o interesse público tenderia a prevalecer, justificando a modificação normativa independentemente de qualquer proteção

¹⁶²¹ Cf. BOROWSKI, Martin. Abwehrrechte als grundrechtliche Prinzipien. In: SIECKMANN, Jan-R. *Die Prinzipientheorie der Grundrechte: Studien zur Grundrechtstheorie Robert Alexys*. Baden-Baden: Nomos, 2007, p. 81-104.

ao contribuinte. Observe-se, portanto, em termos práticos, a aceitação da proteção da confiança *stricto sensu* não forneceria proteção adicional.

Portanto, não obstante a subsidiariedade inerente ao princípio da proteção da confiança *stricto sensu* no ordenamento jurídico brasileiro, entende-se que elementos relativos à confiança do contribuinte devem ser levados em consideração no âmbito da análise da proporcionalidade *stricto sensu*, de modo a permitir, quando da ponderação de bens jurídicos¹⁶²², uma completa apreensão das razões que militam a favor de uma concessão de proteção ao contribuinte. A própria exigência de otimização da segurança jurídica no âmbito do Estado brasileiro justifica essa abordagem no caso de intervenções decorrentes de modificações legislativas, pois, como anotado por Hey, trata-se de uma forma de se apreender amplamente a referência ao passado – a qual é, inclusive, fundamental para a derminação da intervenção em decorrência de modificações normativas. Assim, em vez de uma rigorosa subsidiariedade, entende-se que, no caso da extinção de benefícios fiscais, o princípio da segurança jurídica reclama uma integração de elementos relativos à proteção da confiança *stricto sensu* ao teste da proporcionalidade em sentido estrito.

Essas considerações contribuirão sobremaneira para a construção do modelo relativo a segurança jurídica na extinção de benefícios fiscais a ser defendida no presente trabalho. Passa-se, assim, à formulação de proposta teórica relativa à realização da segurança jurídica, no âmbito do ordenamento jurídico brasileiro, quando da extinção de benefícios fiscais não protegidos pela não supresa, irretroatividade ou pela garantia do direito adquirido.

¹⁶²² TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 646.

5. Segurança Jurídica Material: Proteção de Direitos Fundamentais na Extinção de Benefícios Fiscais

5.1. Insuficiência da Análise Baseada na Segurança Jurídica Formal

Antes de se passar a análise da realização da segurança jurídica quando da extinção de benefícios fiscais dos quais não decorre direito adquirido, ou relativamente aos quais a proteção decorrente da irretroatividade e da não supressa é insuficiente, importa trazer à baila objeções à própria aplicabilidade do princípio da segurança jurídica ante a modificação de normas veiculadoras de benefícios fiscais.

Para Carmelo Lozano Serrano¹⁶²³, o princípio da segurança jurídica, ainda que seja um princípio diretivo do ordenamento, carece de conteúdo jurídico que permita sua delimitação específica, porquanto está conectado a outros princípios, de modo que não permite que determinada lei seja tida por ilegítima por mera afronta ao princípio da segurança jurídica¹⁶²⁴. Desse modo, o autor entende não ser pertinente a utilização do princípio em tela, tanto em sua faceta objetiva, quanto subjetiva, para aferição da legitimidade de norma que extingue isenções.

Desse modo, relativamente à dimensão objetiva do princípio da segurança jurídica, Lozano Serrano¹⁶²⁵ subdivide sua análise a partir de dois aspectos desses princípios – referidos como postulados relativos ao conteúdo e modificação normativa – quais sejam, (i) o repeito às valorações legislativas pelo próprio legislador e a não modificação arbitrária destas e (ii) a observância da previsibilidade quando da realização de modificações necessárias do ordenamento jurídico. O primeiro aspecto seria passível de

¹⁶²³ *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*. Madrid: Tecnos, 1988, p. 142-152.

¹⁶²⁴ Nesse sentido, são as considerações de Lozano Serrano: “Esto es, si bien puede alegarse que una determinada norma pone en cuestión la seguridad jurídica, el pronunciamiento sobre su inadecuación con el texto constitucional requerirá el apoyo de otros principios más concretos cuya violación será más fácilmente comprobable. Se pone así de manifiesto su función como principio político, orientador del ordenamiento y de la actuación de los poderes públicos, pero sin que pueda ser traducido en una serie de límites precisos de obligada observancia por el legislador, a no ser a través de otros principios, como los citados en la sentencia transcrita” (LOZANO SERRANO, Carmelo. *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*. Madrid: Tecnos, 1988, p. 142).

¹⁶²⁵ *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*. Madrid: Tecnos, 1988, p. 143-148.

relativização e, conseqüentemente, de perda de relevância, em virtude (i) da modificação do estado das coisas, que torna necessária e conveniente a modificação normativa, (ii) do fato de a lei anterior não ser parâmetro para valoração das novas circunstâncias, e (iii) do fato de que “las normas en materia social y económica – como son las tributarias – presentan um carácter polivalente derivado de la recepción que se hace de estos derechos y deberes en la Constitución”¹⁶²⁶, o que faz com que o legislador disponha de muito mais flexibilidade na seara de benefícios fiscais¹⁶²⁷. Ademais, o doutrinador em tela aponta que a exigência de previsibilidade é extremamente limitada e coloca em xeque sua aplicabilidade no âmbito do direito público e, especialmente, em matéria de isenções. Lozano Serrano¹⁶²⁸ também rechaça a aplicabilidade do princípio da segurança jurídica a partir de sua dimensão subjetiva, a qual, para o autor deve ser “resumida en la certeza de las situaciones jurídicas particulares, su aceptación em sentido amplio podría conducir al rechazo de las leyes de modificación de exenciones que afectan a situaciones em curso generadas bajo las normas precedentes”¹⁶²⁹.

Diante disso, para Carmelo Lozano Serrano¹⁶³⁰, as considerações acerca da proteção de benefícios que requeiram atividades concretas dos contribuintes só podem ser feitas a partir da proibição de arbítrio, o qual poderia apresentar-se “en algunos casos en que se modificaran las definiciones de los fines públicos, habiéndose previsto su consecución a través de las actuaciones de los particulares, y se desconocieran las iniciativas que éstos hubieran ya emprendido en orden a aquella satisfacción”¹⁶³¹. Essa solução pressupõe uma análise casuística, de modo a se verificar se houve, no caso concreto, indícios de arbítrio¹⁶³².

¹⁶²⁶ LOZANO SERRANO, Carmelo. *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*. Madrid: Tecnos, 1988, p. 145.

¹⁶²⁷ “Esa propia índole de la legislación tributaria determina y comporta ua constante tarea de reequilibrio y adecuación entre las necesidades y los fines en juego, con la consiguiente modificación de las valoraciones legislativas. Deberá atenderse, unas veces, a lo que se entienden como intereses públicos, y otras, a los de carácter privado; o, en rigor, a ambos a un tiempo, o a diversos intereses públicos. Pero, en todo caso como elementos de un proceso ininterrumpido de ordenación de la actividad pública y particular hacia el logro de los fines generales de justicia expresados por la Constitución, y no como marco normativo definidor de un *status* del individuo con afanes de estabilidad y permanencia” (LOZANO SERRANO, Carmelo. *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*. Madrid: Tecnos, 1988, p. 159).

¹⁶²⁸ *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*. Madrid: Tecnos, 1988, p. 148-152.

¹⁶²⁹ LOZANO SERRANO, Carmelo. *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*. Madrid: Tecnos, 1988, p. 148.

¹⁶³⁰ *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*. Madrid: Tecnos, 1988, p. 146.

¹⁶³¹ LOZANO SERRANO, Carmelo. *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*. Madrid: Tecnos, 1988, p. 159.

¹⁶³² Exemplificativamente, Lozano Serrano faz referência aos seguintes critérios indicativos de arbítrio: frequência da modificação de valorações legislativas, lapso temporal entre as modificações, lapso temporal

Resumir a proteção aos particulares à proibição de arbítrio, além de padecer de imprecisão, é inconsistente com os ditames do Estado Democrático de Direito, que impõe a máxima proteção aos direitos fundamentais¹⁶³³. Ademais, há que se notar que as objeções ora expostas à “aplicabilidade da segurança jurídica” apenas se sustentam caso se adote uma noção excessivamente formalista, conforme concepção tradicionalista da segurança jurídica¹⁶³⁴. Saliente-se que, ainda que Lozano Serrano faça referência à dimensão subjetiva da segurança jurídica, o faz de forma desconectada da proteção de direitos fundamentais. Neste ponto, deve-se lembrar que se compreende, neste trabalho – conforme largamente exposto no Capítulo 1 – que a concepção formalista é insuficiente para a determinação da segurança jurídica no âmbito do Estado Democrático de Direito, de modo que, nesse contexto, a segurança jurídica requer a efetividade do ordenamento jurídico e, especialmente, dos direitos fundamentais. Assim, recorrendo-se à síntese de Ricardo Lobo Torres, pode-se afirmar que, no âmbito do Estado Democrático de Direito, “a segurança jurídica significa sobretudo segurança dos direitos fundamentais”¹⁶³⁵.

Desse modo, a realização da segurança jurídica, por meio de seu reconhecimento, eficácia e efetividade, tem, paulatinamente, alcançado maior relevância no âmbito dos direitos e princípios fundamentais. Desse modo, importa destacar a segurança jurídica material – em detrimento da segurança jurídica meramente formal –, ressaltando-se, todavia, que isso não implica a imutabilidade dos atos do poder público, nem mesmo sua plena previsibilidade¹⁶³⁶. Assim, pode-se afirmar que as objeções acima caem por terra quando se analisa a segurança jurídica também como garantia material dos direitos e liberdades fundamentais, de modo que tem o condão de assegurar a efetividade destes¹⁶³⁷.

entre o fato requerido e a modificação legislativa subsequente, ou “el grado en que la exención sea consustancial en el régimen jurídico del bien o de la actividad exentos” (LOZANO SERRANO, Carmelo. *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*. Madrid: Tecnos, 1988, p. 159).

¹⁶³³ Importa, aqui, fazer referência às críticas à doutrina da proibição de arbítrio relativa ao princípio da igualdade apresentadas no Capítulo 3 deste trabalho.

¹⁶³⁴ Cf. VOGEL, Klaus. *Rechtssicherheit und Rückwirkung zwischen Vernunftrecht und Verfassungsrecht*. *Juristenzeitung*, Tübingen, n. 18, p. 833, 1988.

¹⁶³⁵ TORRES, Ricardo Lobo. A segurança jurídica e as limitações constitucionais ao poder de tributar. In: FERRAZ, Roberto (coord). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 430.

¹⁶³⁶ SARLET, Ingo Wolfgang. A eficácia do direito fundamental à segurança jurídica: dignidade da pessoa humana, direitos fundamentais e proibição de retrocesso social. *Revista Brasileira de Direito Comparado*, Rio de Janeiro, n. 28, p. 100, 2005.

¹⁶³⁷ TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 188.

Compreendida, portanto, a segurança jurídica também sob a perspectiva de garantia¹⁶³⁸, pode-se afirmar que, em última instância, quando extinção de benefícios fiscais, a segurança jurídica atua, preponderantemente, de forma a garantir a máxima eficácia dos direitos e liberdades fundamentais atingidos, impedindo que quaisquer de seus preceitos sejam derogados¹⁶³⁹.

Assim, lembrando-se que nem sempre o atingido pela extinção dos benefícios fiscais estará (suficientemente) protegido pela não supressa, irretroatividade ou proteção ao direito adquirido, importa, aqui, identificar os direitos e liberdades fundamentais atingidos quando da frustração de sua expectativa na continuidade de benefícios fiscais, lembrando-se que, da eficácia desses direitos e liberdades, depende a própria eficácia da segurança jurídica.

Assim, como já antecipado, o debate alemão relativo à proteção da confiança – mormente quando se considera a orientação a partir dos direitos fundamentais –, embora tenha lugar, em regra, no âmbito da dogmática da retroatividade, pode trazer importantes contribuições no tocante à proteção das expectativas de direito¹⁶⁴⁰. Há que se destacar,

¹⁶³⁸ Ressalve-se posição diversa de Ricardo Lobo Torres (*Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário: valores e princípios constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 171).

¹⁶³⁹ Com Heleno Torres, salienta-se, aqui, a função eficaz de bloqueio da garantia, lembrando-se, entretanto, que, ao lado desta, tem-se que as garantias ostentam também função de bloqueio e de resguardo. (TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 193). Acerca das funções oficiais faz-se necessário o seguinte esclarecimento:

“A eficácia, no sentido técnico, tem a ver com a aplicabilidade das normas como uma aptidão mais ou menos extensa para produzir efeitos. Como essa aptidão admite graus, podemos dizer que a norma é mais ou menos eficaz. Para aferir o grau de eficácia, no sentido técnico, é preciso verificar quais as funções da eficácia no plano da realização normativa. Essas funções podem ser chamadas de *funções eficaciais*.

Em primeiro lugar, normas visam impedir ou cercear a ocorrência de comportamentos contrários a seu preceito. Essa função eficaz tem o sentido de bloqueio das condutas indesejáveis, podendo denominar-se destarte *função de bloqueio*. Em segundo lugar, normas visam à realização de objetivo, que funciona como um *telos* programático. Essa função tem, pois, o sentido de programa a ser concretizado, o que permite chamá-la de *função de programa*. Por fim, normas visam à realização de um comprometimento. Essa função tem o sentido de assegurar uma conduta desejada, razão pela qual a denominamos *função de resguardo*” (FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 168-169).

¹⁶⁴⁰ “Com efeito, ainda que a doutrina e jurisprudência constitucional tenham aplicado a proteção da confiança usualmente no contexto da proteção dos direitos adquiridos e em situações onde estavam em causa medidas de cunho retroativo (como transparece inclusive do Acórdão do Tribunal Constitucional de Portugal), também é verdade que por força da proteção de confiança e por força do princípio da proporcionalidade (ambos deduzidos do Estado de Direito), o Tribunal Constitucional Federal da Alemanha, em reiterada jurisprudência, reconhece um certo grau de proteção até mesmo para as expectativas de direitos, exigindo, nesta hipótese, pelo menos a adoção de razoáveis regras de transição (ainda que mediante a concessão de ampla liberdade para o legislador), pena de inconstitucionalidade. Como concretização do princípio da segurança jurídica, o princípio da proteção da confiança serve como fundamento para limitação de leis retroativas que agridem situações fáticas já consolidadas (retroatividade própria), ou que atingem

neste ponto que a confiança na continuidade de benefícios que não sejam concedidos por prazo certo e mediante condições constitui mero direito expectado, de modo que não há que se falar em proteção sob o manto do direito adquirido. Vale notar, nessa esteira, que o mencionado debate alemão também pode contribuir para a realização da segurança jurídica quando da retirada do ordenamento de benefícios fiscais inconstitucionais ou ilegais.

Desse modo, Isensee¹⁶⁴¹ destaca que, quando da revogação do benefício fiscal, haverá intervenção em direitos fundamentais do contribuinte, caso este – nos temos da “oferta” do Estado¹⁶⁴² – tenha incorrido em custos, que não terão nenhuma utilidade ante a revogação da norma veiculadora do benefício. Evidencia-se, assim, a relevância da “atividade prévia” realizada pelo contribuinte com o fito de obtenção do benefício fiscal¹⁶⁴³. Assim, para o autor, a garantia de continuidade lastreada no princípio objetivo do

situações fáticas atuais, acabando, contudo, por restringir posições jurídicas geradas no passado (retroatividade imprópria), já que a idéia de segurança jurídica pressupõe a confiança na estabilidade de uma situação legal atual. Com base no princípio da proteção da confiança, eventual intervenção restritiva no âmbito de posições jurídicas sociais exige, portanto, uma ponderação (hierarquização) entre a agressão (dano) individual e a importância do objetivo almejado pelo legislador para o bem da coletividade” (SARLET, Ingo Wolfgang. A eficácia do direito fundamental à segurança jurídica: dignidade da pessoa humana, direitos fundamentais e proibição de retrocesso social. *Revista Brasileira de Direito Comparado*, Rio de Janeiro, n. 28, p. 142, 2005).

¹⁶⁴¹ Vertrauensschutz für Steuervorteile: Ein Folgeproblem der Wirtschaftslenkung durch Steuer am Beispiel des § 3a EStG. In: KIRCHHOF, Paul; OFFERHAUS, Klaus; SCHÖBERLE, Horst. *Steuerrrecht, Verfassungsrecht, Finanzpolitik*: Festschrift für Franz Klein. Köln: Otto Schmidt, 1994, p. 614.

¹⁶⁴² Cf. GOMES, Nuno de Sá. *Teoria geral dos benefícios fiscais*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1991, p. 284-285.

¹⁶⁴³ Importa fazer referência, aqui, ao acórdão do Supremo Tribunal Federal relativo ao Recurso Extraordinário 598.099/ Mato Grosso do Sul, relativo ao direito à nomeação de candidato aprovado dentro do número de vagas constante no edital de concurso público. Embora o acórdão não trate de matéria tributária, trata-se de importante precedente a ser mencionado no âmbito do presente estudo, tendo em vista não apenas o recurso ao “princípio da proteção da confiança”, como também a relevância atribuída não somente à confiança, mas ainda à atuação do administrado a fim de atender à “oferta” da Administração. Eis a Ementa desse acórdão:

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. CONCURSO PÚBLICO. PREVISÃO DE VAGAS EM EDITAL. DIREITO À NOMEAÇÃO DOS CANDIDATOS APROVADOS. I. DIREITO À NOMEAÇÃO. CANDIDATO APROVADO DENTRO DO NÚMERO DE VAGAS PREVISTAS NO EDITAL. Dentro do prazo de validade do concurso, a Administração poderá escolher o momento no qual se realizará a nomeação, mas não poderá dispor sobre a própria nomeação, a qual, de acordo com o edital, passa a constituir um direito do concursando aprovado e, dessa forma, um dever imposto ao poder público. Uma vez publicado o edital do concurso com número específico de vagas, o ato da Administração que declara os candidatos aprovados no certame cria um dever de nomeação para a própria Administração e, portanto, um direito à nomeação titularizado pelo candidato aprovado dentro desse número de vagas. II. ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA. BOA-FÉ. PROTEÇÃO À CONFIANÇA. O dever de boa-fé da Administração Pública exige o respeito incondicional às regras do edital, inclusive quanto à previsão das vagas do concurso público. Isso igualmente decorre de um necessário e incondicional respeito à segurança jurídica como princípio do Estado de Direito. Tem-se, aqui, o princípio da segurança jurídica como princípio de proteção à confiança. Quando a Administração torna público um edital de concurso, convocando todos os cidadãos a participarem de seleção para o preenchimento de determinadas vagas no serviço público, ela impreterivelmente gera uma expectativa quanto ao seu comportamento segundo as regras previstas nesse edital. Aqueles cidadãos que decidem se inscrever e participar do certame público depositam sua confiança no Estado administrador, que deve atuar de forma

Estado de Direito (*objektivrechtsstaatliche Kontinuitätsgewähr*) se expande na forma de proteção da confiança com base nos direitos fundamentais (*grundrechtlicher Vertrauensschutz*).

Passa-se, assim, a demonstrar de que forma o direito fundamental de propriedade e outros direitos fundamentais, mormente a livre-iniciativa e a liberdade profissional, podem ser atingidos quando da extinção de benefícios fiscais, de modo que se impõe sua proteção por meio do princípio-garantia da segurança jurídica, especialmente a partir de seu âmbito funcional relativo à proteção da confiança.

responsável quanto às normas do edital e observar o princípio da segurança jurídica como guia de comportamento. Isso quer dizer, em outros termos, que o comportamento da Administração Pública no decorrer do concurso público deve se pautar pela boa-fé, tanto no sentido objetivo quanto no aspecto subjetivo de respeito à confiança nela depositada por todos os cidadãos. III. SITUAÇÕES EXCEPCIONAIS. NECESSIDADE DE MOTIVAÇÃO. CONTROLE PELO PODER JUDICIÁRIO. Quando se afirma que a Administração Pública tem a obrigação de nomear os aprovados dentro do número de vagas previsto no edital, deve-se levar em consideração a possibilidade de situações excepcionálíssimas que justifiquem soluções diferenciadas, devidamente motivadas de acordo com o interesse público. Não se pode ignorar que determinadas situações excepcionais podem exigir a recusa da Administração Pública de nomear novos servidores. Para justificar o excepcionálíssimo não cumprimento do dever de nomeação por parte da Administração Pública, é necessário que a situação justificadora seja dotada das seguintes características: a) Superveniência: os eventuais fatos ensejadores de uma situação excepcional devem ser necessariamente posteriores à publicação do edital do certame público; b) Imprevisibilidade: a situação deve ser determinada por circunstâncias extraordinárias, imprevisíveis à época da publicação do edital; c) Gravidade: os acontecimentos extraordinários e imprevisíveis devem ser extremamente graves, implicando onerosidade excessiva, dificuldade ou mesmo impossibilidade de cumprimento efetivo das regras do edital; d) Necessidade: a solução drástica e excepcional de não cumprimento do dever de nomeação deve ser extremamente necessária, de forma que a Administração somente pode adotar tal medida quando absolutamente não existirem outros meios menos gravosos para lidar com a situação excepcional e imprevisível. De toda forma, a recusa de nomear candidato aprovado dentro do número de vagas deve ser devidamente motivada e, dessa forma, passível de controle pelo Poder Judiciário. (...). V. NEGADO PROVIMENTO AO RECURSO EXTRAORDINÁRIO”.

Importa fazer referência, ainda, ao seguinte trecho do voto do Senhor Ministro Luiz Fux: “Agora, há uma inversão do paradigma: o candidato tem o direito à nomeação e o Estado tem o dever de motivar por que não o faz. Tanto mais que, se analisarmos o empenho humano, os candidatos se empenham a abrir mão de diversas coisas da sua vida pessoal para poderem se empenhar física e espiritualmente em prol do concurso que querem realizar. Aí, já recaímos até no campo de direitos fundamentais mesmo da pessoa humana, conquanto o seja, também, o candidato de um concurso público”.

Nesse mesmo sentido, são as considerações do Senhor Ministro Marco Aurélio: “Presidente, passo a passo, constatamos que a vigorosa Espada da Justiça implica equilíbrio no embate cidadão/Estado. O Estado não pode brincar com o cidadão, principalmente ante os ares constitucionais vivenciados, em que potencializada a cidadania, a dignidade do homem. (...)”

Um concurso público é uma verdadeira *via crucis*, especialmente quando em jogo cargos de difícil acesso, como são os compreendidos no âmbito da magistratura, do Ministério Público, das Defensorias e das Procuradorias estaduais. Desligam-se das atividades que viabilizam o próprio sustento, passando a depender dos familiares, cuja convivência, ainda que de forma momentânea, sacrificam em face da eleição de um objetivo maior” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 598.099. Recorrente: Estado de Mato Grosso do Sul. Recorrido: Rômulo Augusto Duarte. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Julgamento: 10 ago. 2011. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=628215>>. Acesso em: 08 jul. 2012).

5.2. Benefícios Fiscais e o Direito de Propriedade

5.2.1. Breves Considerações Acerca do Embate entre Direito de Propriedade e Tributação

Conforme salientado em tópico anterior, desde os anos 70 do século XX tem lugar na Alemanha o debate relativo à proteção da confiança a partir de uma orientação calcada nos direitos fundamentais¹⁶⁴⁴. Não obstante as diversas posições localizadas na doutrina a respeito dessa orientação¹⁶⁴⁵, há que destacar o papel central desempenhado pelo direito de propriedade – consubstanciado no artigo 14 da Lei Fundamental alemã – no âmbito desse debate. Nesse sentido, Walter Schmidt¹⁶⁴⁶, entendia que a proteção da confiança equiparava-se à proteção da propriedade, situando a proteção da confiança no âmbito da proteção patrimonial, afirmando que o mencionado artigo 14 facilita a identificação de meras expectativas, que não fazem jus à proteção¹⁶⁴⁷.

Por sua vez, o Tribunal Constitucional Alemão, ao recorrer à análise baseada em direitos fundamentais para justificar modificações normativas retroativas, também o faz, via de regra, a partir do direito de propriedade, porquanto entende que o artigo 14 da Lei Fundamental Alemã tem o condão de garantir a segurança jurídica relativamente aos bens

¹⁶⁴⁴ Cf. GRABITZ, Ebenhard. Vertrauensschutz als Freiheitsschutz. *Deutsches Verwaltungsblatt*, Köln, p. 675-684, set. 1973; SCHMIDT, Walter. “Vertrauensschutz” im öffentlichen Recht: Randpositionen des Eigentums im spätbürgerlichen Rechtsstaat. *Juristische Schulung*, München, v. 13, n. 9, p. 529-537, set. 1973.

¹⁶⁴⁵ Cf. ENGLISCH, Joachim; PLUM, Beate. Schutz des Vertrauens auf Steuergesetze, Finanzrechtsprechung und Regelungen der Finanzverwaltung. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 4, p. 347-348, 2004.

¹⁶⁴⁶ “Vertrauensschutz” im öffentlichen Recht: Randpositionen des Eigentums im spätbürgerlichen Rechtsstaat. *Juristische Schulung*, München, v. 13, n. 9, p. 532 e ss, set. 1973.

¹⁶⁴⁷ Nesse sentido, o autor chega a afirmar que “a questão de uma ‘proteção da confiança’ contra intervenções em posições jurídicas ‘adquiridas’ se limita ao caso de um dano patrimonial, consequentemente compreendido na área de proteção do art. 14, GG”. No original: “Die Frage eines Vertrauensschutzes gegen Eingriffe in wohl erworbene Rechtspositionen beschränkt sich somit auf Fälle eines Vermögensschadens, mithin auf den Schutzbereich des Art. 14 GG” (SCHMIDT, Walter. “Vertrauensschutz” im öffentlichen Recht: Randpositionen des Eigentums im spätbürgerlichen Rechtsstaat. *Juristische Schulung*, München, v. 13, n. 9, p. 533, set. 1973). Essa posição de Schmidt foi, todavia, alvo de duras críticas por parte relevante da doutrina alemã, porquanto se entende equivocada a tentativa de Schmidt de resumir a problemática da proteção da confiança à proteção da propriedade. Cf. KISKER, Gunter. Vertrauensschutz im Verwaltungsrecht. *Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer*, n. 32, p. 180 e ss, 1974; MUCKEL, Stefan. *Kriterien des verfassungsrechtlichen Vertrauensschutzes bei Gesetzesänderung*. Berlin: Duncker und Humblot, 1989, p. 42-43; p. 271; PREUß. Vertrauensschutz als Statusschutz. *Juristische Arbeitsblätter*, Berlin, v. 9, p. 271, 1977.

protegidos por tal direito fundamental e de proteger a confiança na propriedade¹⁶⁴⁸. Saliente-se, contudo, que, ainda que a mencionada Corte recorra ao direito de propriedade para resolver questões por ela classificadas como “retroatividade imprópria”, por vezes não faz qualquer referência à proteção da confiança¹⁶⁴⁹.

Não obstante, ainda não se conseguiu solidificar a proteção da confiança orientada a partir dos direitos fundamentais – mormente a partir do direito de propriedade – no âmbito do direito tributário, haja vista, em grande medida, a complexa relação verificada entre direito tributário e propriedade. Inúmeros são os empecilhos dogmáticos que se erguem para a aplicação da orientação em tela em matéria tributária, de modo que, de plano, depara-se com o questionamento se a imposição tributária representa intervenção no direito de propriedade. Assim, em se respondendo negativamente tal questionamento¹⁶⁵⁰, restaria, em princípio, descabido pretender, no âmbito do direito tributário, aplicar a proteção da confiança a partir da proteção ao direito de propriedade. *A priori*, tal conclusão também poderia ser estendida à problemática da extinção de benefícios fiscais, porquanto esta equivale a uma elevação tributária¹⁶⁵¹.

Relativamente ao questionamento acerca da eventual interferência da tributação no direito fundamental de propriedade, a jurisprudência do Tribunal Constitucional Alemão pode ser dividida em três fases¹⁶⁵². A primeira fase¹⁶⁵³ caracteriza-se pelo dogma de que impostos não devem ser “medidos” em face do direito fundamental de propriedade, uma vez que impostos têm o condão de gravar o patrimônio como um todo – e não um bem específico, protegido pelo direito de propriedade –, porquanto geram uma obrigação pecuniária abstrata¹⁶⁵⁴. Na segunda fase, a Corte em tela afirma que, em princípio, caso os impostos não tenham efeito confiscatório, não há que se cogitar de intervenção no direito

¹⁶⁴⁸ Cf. MUCKEL, Stefan. *Kriterien des verfassungsrechtlichen Vertrauensschutzes bei Gesetzesänderung*. Berlin: Duncker und Humblot, 1989, p. 40.

¹⁶⁴⁹ HEY, Johanna. *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2002, p. 135-136.

¹⁶⁵⁰ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 91.

¹⁶⁵¹ HEY, Johanna. *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2002, p. 137.

¹⁶⁵² HEY, Johanna. *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2002, p. 141 e ss.

¹⁶⁵³ Cf. ALEMANHA. Bundesverfassungsgericht. Urteil des Ersten Senats vom 20. Juli 1954 – 1 BvR 459, 484, 548, 555, 623, 651, 748, 783, 801/52, 5, 9/53, 96, 114/54. *Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts*, Tübingen, n. 4, p. 7, 1956.

¹⁶⁵⁴ Cf. ISENSEE, Josef. Vertrauensschutz für Steuervorteile: Ein Folgeproblem der Wirtschaftslenkung durch Steuer am Beispiel des § 3a EStG. In: KIRCHHOF, Paul; OFFERHAUS, Klaus; SCHÖBERLE, Horst. *Steuerrrecht, Verfassungsrecht, Finanzpolitik*: Festschrift für Franz Klein. Köln: Otto Schmidt, 1994, p. 621-622.

de propriedade¹⁶⁵⁵. Não se especificou, todavia, em que consistira o confisco. Em uma terceira fase, entretanto, o Segundo Senado do Tribunal Constitucional Alemão passa a se posicionar no sentido de que a tributação deve ser “medida” em face do direito de propriedade, o qual impõe limites concretos à carga tributária, de modo que se passa a aplicar o chamado “princípio da divisão pela metade” (*Halbteilungsgrundsatz*)¹⁶⁵⁶. Em suma, essa Corte passa a entender que, de fato, tributos implicam intervenção no direito fundamental de propriedade¹⁶⁵⁷. As três fases mencionadas encontram seus correspondentes na doutrina alemã, não obstante a mutação jurisprudencial¹⁶⁵⁸.

Ressalvando-se variações¹⁶⁵⁹, pode-se identificar duas principais posições doutrinárias relativas ao relacionamento entre tributação e os direitos e garantias constitucionais. A corrente formal entende não haver contato entre as normas tributárias e aquelas que dispõem sobre direitos e garantias fundamentais, “lembrando que, tecnicamente, tributo é uma obrigação legal, de caráter pecuniário, enquanto a desapropriação é forma originária de aquisição de propriedade, e o confisco, espécie de sanção. Trata-se de “três institutos distintos e paralelos, sem ponto de contato”¹⁶⁶⁰. De outra banda, vale anotar que, para a corrente material, o tributo redundaria em limitação ao direito de propriedade, de forma que a tributação implica expropriação parcial¹⁶⁶¹.

¹⁶⁵⁵ Cf. ALEMANHA. Bundesverfassungsgericht. Beschluß des Ersten Senats vom 24. September 1965 gemäß § 24 BVerfGG – 1 BvR 228/65. *Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts*, Tübingen, n. 19, p. 128-129, 1966.

¹⁶⁵⁶ O “princípio da divisão pela metade” (*Halbteilungsgrundsatz*) deve ser entendido no âmbito da tentativa de o Segundo Senado do Tribunal Constitucional alemão de estabelecer um limite absoluto para a carga tributária. Essa orientação tem por fundamento o artigo 14, § 2º, da Lei Fundamental alemã (Cf. ENGLISCH, Joachim. Eigentumsschonende Ertragsbesteuerung. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 3, p. 246).

¹⁶⁵⁷ Cf. ALEMANHA. Bundesverfassungsgericht. Beschluß des Ersten Senats vom 22. Juni 1995 – 2 BvL 37/91. *Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts*, Tübingen, n. 93, p. 137 e ss, 1996.

¹⁶⁵⁸ HEY, Johanna. *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2002, p. 141 e ss. Cf. ENGLISCH, Joachim. Eigentumsschonende Ertragsbesteuerung. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 3, p. 237-238, 2003.

¹⁶⁵⁹ Acerca das diversas posições acerca da relação entre tributação e direito de propriedade cf. ENGLISCH, Joachim. Eigentumsschonende Ertragsbesteuerung. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 3, p. 238-244, 2003; VOGEL, Klaus. Lenkungssteuern und Eigentumsgarantie. *Bayerische Verwaltungsblätter*, München, n. 17, p. 525, 1980.

¹⁶⁶⁰ DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8ª ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 910.

¹⁶⁶¹ DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8ª ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 910.

Como anota Johanna Hey¹⁶⁶², a compreensão do intenso debate acerca da relação entre tributação e garantia da propriedade pressupõe que se tenha em vista os objetivos da pretendida abertura do campo protegido pelo direito de propriedade, qual seja, a superação da pouca proteção trazida pela proibição de excesso no direito tributário. Desse modo, pretende-se, por meio da garantia à propriedade, estabelecer limites aos efeitos de carga decorrentes das normas tributárias. Com isso, o principal ganho que se pretende obter por meio do esforço argumentativo em tela corresponde às limitações às limitações ao direito de propriedade proporcionadas pela tributação.

Para Misabel Derzi¹⁶⁶³, ainda que a Constituição Federal de 1988 disponha, por um lado, sobre direitos e garantias fundamentais – assegurando a propriedade, a livre escolha e exercício profissional, entre outros, e por outro, verse sobre as competências tributárias, essa Carta Constitucional encerra a polêmica relativa à relação entre os direitos e garantias constitucionais e a tributação ao vedar, expressamente, a utilização de tributos com efeito de confisco¹⁶⁶⁴. De fato, embora a proibição da utilização de tributos com efeito de confisco estivesse compreendida, de forma implícita, pelo artigo 5º, XXII, da Constituição Federal, “é certo que dúvidas poderiam existir sobre os limites materiais da *função social da propriedade privada* (...) em relação aos tributos, e, por esse motivo, é da maior relevância que se tenha disposição expressa, no art. 150, IV, da CF, a contemplar a referida vedação”¹⁶⁶⁵.

Nesse diapasão, faz-se necessário fazer referência ao debate sobre limites da tributação extrafiscal. Vale destacar a posição de Misabel Derzi¹⁶⁶⁶, para quem é

¹⁶⁶² *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2002, p. 145-146.

¹⁶⁶³ Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8ª ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 910.

¹⁶⁶⁴ Nesse sentido, complementa a autora: “Embora do ponto de vista técnico, em caráter restrito, tributo não seja desapropriação (forma pela qual o Estado se investe originariamente na propriedade), nem confisco (em rigor, forma de sancionar a prática de ato ilícito), a citada norma constitucional do art. 150, IV, reconhece pontos de contato restritos aos efeitos desses institutos diversos. Com isso, nem altera a forma jurídica nem a peculiaridade que toca a cada instituto, mas proíbe a instituição de tributos excessivamente onerosos, que acarreta a perda do patrimônio, da propriedade, como aconteceria em caso de confisco. Tecnicamente, tributo e confisco não se confundem, mas o que no art. 150, IV, se veda é que a lei regule o tributo de modo que ele gere os mesmos efeitos econômicos que o confisco geraria” (DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8ª ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 910).

¹⁶⁶⁵ TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica*: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 661.

¹⁶⁶⁶ DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8ª ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 915.

admissível uma maior “agressividade fiscal” no âmbito da tributação extrafiscal, porquanto se trata, em regra, de tributação relacionada a fatos jurídicos contrários ao interesse público. Também Sacha Calmon Navarro Coêlho¹⁶⁶⁷ entende que, por razões extrafiscais a “tributação exacerbada” é admitida, desde que haja repeito, todavia, ao “caso-limite”, no qual se verifica a absorção do bem ou de renda. Para o autor, o princípio em tela “cede o passo às políticas tributárias extrafiscais, *mormente as expressamente previstas na Constituição*”¹⁶⁶⁸.

Esse debate, todavia, apresenta importância apenas secundária no âmbito do presente estudo, uma vez que se relaciona aos limites dos efeitos de carga de tributos extrafiscais. Assim, não há dúvidas de que as considerações relativas ao limite da tributação decorrente do direito fundamental à propriedade – e do princípio da vedação à utilização de tributo com efeito confiscatório – relacionam-se aos efeitos de carga decorrentes de normas tributárias, os quais, a depender de sua intensidade, podem redundar em confisco. Não obstante faz-se necessário anotar que, quando se tem em vista os efeitos de estruturação, “a questão surge com novas cores, visto que já não se enfrenta a invasão pelo Estado na propriedade particular como meio para aquele se sustentar, mas a invasão passa a ter o efeito de induzir o particular a determinado comportamento”¹⁶⁶⁹.

Há que se destacar, portanto, que a questão que aqui se coloca não se limita ao debate relativo aos limites da tributação extrafiscal com fulcro apenas nos efeitos de carga imediatamente dela decorrentes. Com efeito, vale salientar que a questão dos limites aos efeitos de carga de tributos dotados de finalidades extrafiscais não se diferencia, fundamentalmente, do debate relativo ao limite à tributação por normas de finalidades fiscais, pois, neste caso, se está apenas considerando os limites para os efeitos de carga, os quais têm o condão de atingir tão somente o patrimônio atual do contribuinte.

Nesse sentido, para Johanna Hey¹⁶⁷⁰, a proteção da disposição do contribuinte perante o direito de propriedade não deve levar em consideração os efeitos de carga, mas sim os efeitos de estruturação das normas tributárias, de modo que é pouco frutífera a

¹⁶⁶⁷ *Curso de direito tributário brasileiro* 12^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 239.

¹⁶⁶⁸ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro* 12^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 239.

¹⁶⁶⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 91-92.

¹⁶⁷⁰ *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2002, p. 146-148.

construção de que a intervenção na propriedade apenas se perfaz por meio de uma intervenção no patrimônio atual do contribuinte. Afinal, tal argumentação apenas esclarece como o pagamento do tributo recai sobre o patrimônio do contribuinte, não permitindo, entretanto, o estabelecimento de um nexo entre posições jurídicas pretéritas – baseada em normas anteriores – e a modificação normativa. Assim, as disposições do contribuinte – praticadas na confiança em uma determinada base normativa – devem ser protegidas ante a modificação normativa, de modo a respeitar-se o direito de propriedade. Ressalve-se, entretanto, que não se reputa pertinente, nem necessário, situar essa proteção do âmbito de proteção do princípio da irretroatividade¹⁶⁷¹. Pelas razões já apresentadas, tem-se que esse posicionamento é plenamente defensável no âmbito do ordenamento jurídico alemão, mas não do ordenamento jurídico brasileiro, no qual o princípio da irretroatividade apresenta campo material bem delimitado.

5.2.2. Da Impossibilidade de Caracterizar Benefícios Fiscais como Propriedade Passível de Proteção

Não obstante as considerações acima, faz-se fundamental esclarecer, em atenção ao rigor científico, que os benefícios fiscais, em si considerados, não estão compreendidos no âmbito de proteção do direito de propriedade, de modo não há que se falar que a extinção de benefícios fiscais, em si, represente intervenção no direito de propriedade, a ensejar a correspondente proteção¹⁶⁷². Ainda que essa afirmação tenha ares de obviedade, sua relevância para fins no âmbito do presente trabalho impede que se prossiga sem maiores

¹⁶⁷¹ Dessa forma, embora haja acerto no diagnóstico de Humberto Ávila, não se concorda com a solução teórica proposta pelo autor: “O princípio da segurança jurídica exige que se promovam os estados de confiabilidade e de calculabilidade do Direito, com base na sua cognoscibilidade. Sua fundamentação não reside exclusivamente no princípio do Estado de Direito, que proíbe que o contribuinte possa ter o seu comportamento regulado pela norma posterior quando agiu sob a vigência da anterior; ela também reside nos direitos fundamentais e nos princípios que configuram a atuação estatal. De acordo com essa fundamentação, o problema da retroatividade deixa de ser apenas um problema de relacionamento de normas no tempo (Direito Intertemporal) e passa a ser um problema de não-restrição arbitrária de direitos fundamentais e de atuação estatal leal e justificada. A solução do problema da retroatividade deve ser uma solução material vinculada a direitos fundamentais. Daí se usar, no lugar de Direito Intertemporal, Direito Transicional. (...) Sendo assim, a própria concepção de retroatividade deve mudar: retroativa não é a norma que alcança *fato gerador* consumado, mas a norma que alcança *disposição consumada em razão da hipótese de incidência vigente no momento da sua adoção* – assim entendida aquela que não mais pode ser revertida por reação do contribuinte” (ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica*: entre permanência, mudança e realização no direito tributário: São Paulo: Malheiros, 2011, p. 439-440).

¹⁶⁷² Adota-se, neste trabalho, a teoria externa. A esse respeito, cf. Capítulo 3.

considerações. Afinal, conforme restará demonstrado, o fato de benefícios fiscais, em si, não serem protegidos pelo direito de propriedade não quer significar que a extinção dessas medidas não possa representar intervenção no âmbito de proteção do direito de propriedade, de forma a reclamar a proteção do princípio da segurança jurídica.

O artigo 5º, *caput*, da Constituição Federal de 1988 dispõe expressamente acerca da inviolabilidade do direito de propriedade. Não obstante, o mesmo artigo 5º, em seu inciso XXII reitera a garantia ao direito de propriedade, e, em seu inciso XXIII, versa sobre sua função social¹⁶⁷³. Ademais, vale observar que o artigo 170, II, da Constituição Federal, dispõe sobre a propriedade privada com um dos princípios da ordem econômica¹⁶⁷⁴. Essas disposições constitucionais, juntamente com outras¹⁶⁷⁵, constroem o perfil constitucional da propriedade no âmbito do ordenamento jurídico brasileiro.

¹⁶⁷³ “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...)”

XXII - é garantido o direito de propriedade;

XXIII - a propriedade atenderá a sua função social” (BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 30 dez. 2012).

¹⁶⁷⁴ “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: (...)”

II - propriedade privada;

III - função social da propriedade” (BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 30 dez. 2012).

¹⁶⁷⁵ Pode-se, ainda, fazer referência ao seguintes dispositivos constitucional, que versam sobre a propriedade:

“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.

§ 1º - O plano diretor, aprovado pela Câmara Municipal, obrigatório para cidades com mais de vinte mil habitantes, é o instrumento básico da política de desenvolvimento e de expansão urbana.

§ 2º - A propriedade urbana cumpre sua função social quando atende às exigências fundamentais de ordenação da cidade expressas no plano diretor.

§ 3º - As desapropriações de imóveis urbanos serão feitas com prévia e justa indenização em dinheiro.

§ 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:

I - parcelamento ou edificação compulsórios;

II - imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo;

III - desapropriação com pagamento mediante títulos da dívida pública de emissão previamente aprovada pelo Senado Federal, com prazo de resgate de até dez anos, em parcelas anuais, iguais e sucessivas, assegurados o valor real da indenização e os juros legais. (...)”

Art. 184. Compete à União desapropriar por interesse social, para fins de reforma agrária, o imóvel rural que não esteja cumprindo sua função social, mediante prévia e justa indenização em títulos da dívida agrária, com cláusula de preservação do valor real, resgatáveis no prazo de até vinte anos, a partir do segundo ano de sua emissão, e cuja utilização será definida em lei.

§ 1º - As benfeitorias úteis e necessárias serão indenizadas em dinheiro.

§ 2º - O decreto que declarar o imóvel como de interesse social, para fins de reforma agrária, autoriza a União a propor a ação de desapropriação.

Não obstante as múltiplas referências ao direito de propriedade e à propriedade¹⁶⁷⁶ na Constituição Federal, pode-se afirmar que “a conceituação do direito de propriedade (...) constitui tema que trespassa o universo estrito do direito positivado, não conseguindo, pela sua natureza, minimizar-se diante de situações *meta jurídicas substanciais*”¹⁶⁷⁷. Desse modo, e dada a complexidade da problemática relativa à conceituação do direito de propriedade e à demarcação de seu âmbito de proteção¹⁶⁷⁸, bem como o escopo do presente trabalho, não se verifica momento oportuno para aprofundamento dessa questão¹⁶⁷⁹, de

§ 3º - Cabe à lei complementar estabelecer procedimento contraditório especial, de rito sumário, para o processo judicial de desapropriação.

§ 4º - O orçamento fixará anualmente o volume total de títulos da dívida agrária, assim como o montante de recursos para atender ao programa de reforma agrária no exercício.

§ 5º - São isentas de impostos federais, estaduais e municipais as operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária. (...)

Art. 186. A função social é cumprida quando a propriedade rural atende, simultaneamente, segundo critérios e graus de exigência estabelecidos em lei, aos seguintes requisitos:

I - aproveitamento racional e adequado;

II - utilização adequada dos recursos naturais disponíveis e preservação do meio ambiente;

III - observância das disposições que regulam as relações de trabalho;

IV - exploração que favoreça o bem-estar dos proprietários e dos trabalhadores.” (BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 30 dez. 2012).

¹⁶⁷⁶ Importa salientar que propriedade e direito de propriedade não se confundem: “O direito de propriedade é a expressão juridicamente reconhecida à propriedade. É o perfil jurídico da propriedade. É a propriedade, tal como configurada em dada ordenação normativa. É, em suma, a dimensão ou o âmbito de expressão legítima da propriedade: aquilo que o direito considera como tal. Onde, as limitações ou sujeições de poderes do proprietário impostas por um sistema normativo não se constituem em limitações de direitos pois não comprimem nem deprimem o direito de propriedade, mas, pelo contrário, consistem na própria definição deste direito, compõem seu delineamento e, deste modo, lhe desenham os contornos. Na Constituição – e nas leis que lhe estejam conformadas – reside o traçado da compostura daquilo que chamamos de direito de propriedade em tal ou qual país, na época tal ou qual” (MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Novos aspectos da função social da propriedade no direito público. *Revista de Direito Público*, São Paulo, v. 20, n. 84, p. 39, out./dez. 1987).

¹⁶⁷⁷ FACHIN, Luiz Edson. Conceituação do direito de propriedade. *Revista de Direito Civil, Imobiliário, Agrário e Empresarial*, São Paulo, v. 11, n. 42, p. 48, out./dez. 1987. Vale, todavia, fazer alusão às seguintes considerações de Gilmar Mendes: “Os direitos fundamentais, que têm o *âmbito de proteção* instituído direta e expressamente pelo próprio ordenamento jurídico (*âmbito de proteção estritamente normativo = rechts-oder norm-greprägter Schutzbereich*), como o direito de propriedade, merecem peculiar reflexão.

A vida, a possibilidade de ir e vir, a manifestação de opinião e a possibilidade de reunião pertencem à natureza do ser humano.

Ao contrário, é a ordem jurídica que converte o simples *ter* em *propriedade* e transforma a convivência entre homem e mulher em casamento. A proteção constitucional do direito de propriedade e do direito de sucessão não teria, assim, qualquer sentido sem as normas legais relativas ao direito de propriedade e ao direito de sucessão” (MENDES, Gilmar Ferreira. *Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade: estudos de direito constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 140).

¹⁶⁷⁸ Fazendo-se, novamente, remissão ao Capítulo 3 deste trabalho, importa observar que não se esposa, aqui, a teoria do suporte fático amplo.

¹⁶⁷⁹ A respeito da conceituação do direito de propriedade cf. BERCOVICI, Gilberto. A Constituição de 1988 e a função social da propriedade. *Revista de Direito Privado*, São Paulo, v. 2, n. 7, p. 69-84, jul./set. 2001; FACHIN, Luiz Edson. Conceituação do direito de propriedade. *Revista de Direito Civil, Imobiliário, Agrário e Empresarial*, São Paulo, v. 11, n. 42, p. 48-76, out./dez. 1987; GOMES, Orlando. Significado da evolução contemporânea do direito de propriedade. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, v. 87, n. 757, p. 717-727.

modo que se pretende, aqui, tão somente excluir o “direito a benefícios fiscais” do âmbito de proteção do direito de propriedade.

De qualquer modo, há que se lembrar que, na doutrina e no direito positivo brasileiros, o vocábulo “propriedade” é empregado de forma ambígua, porquanto utilizado tanto para designar uma relação como o objeto desta¹⁶⁸⁰. Nesse sentido, mostra-se oportuna a definição síntese trazida à baila por Luiz Edson Fachin:

“Na visão dos juristas, inseridos exclusivamente no campo do direito, evidenciou-se um entendimento relativamente uníssono, uma indisfarçável comunhão acerca desse direito real, em cuja definição são utilizados os elementos que constituem seu conteúdo. Um dos problemas encontrados na conceituação é a indefinição doutrinária acerca do objeto do direito real de propriedade, vale dizer, em relação a sua amplitude ou extensão. A acepção ampla de que propriedade é o domínio ou qualquer direito patrimonial, comporta em seu bojo a propriedade imaterial, ao menos no que ela tem de patrimonialidade. Em sentido mais restrito, se reduz a propriedade às faculdades de usar, gozar e dispor da coisa corpórea e a ao direito de reavê-la de quem a possua ou detenha injustamente. O direito real em si é no caso pleno, complexo, absoluto, hipoteticamente perpétuo e exclusivo”¹⁶⁸¹.

Ainda que o autor faça alusão a uma acepção ampla de propriedade, que abrangeria qualquer direito patrimonial, não se pode deixar de anotar que o conceito constitucional de propriedade é mais amplo que aquele oriundo do direito civil, de modo que aquele, embora exija a patrimonialidade, não requer a “realidade do direito”, como conclui Pontes de Miranda:

“‘Propriedade’, no sentido do texto, exige a *realidade* do direito; ou propriedade, no sentido da Constituição brasileira de 1967, abrange todos os *bens patrimoniais*? A questão é mais grave do que se pensa. Se a segunda opinião é que é a verdadeira e é a *dominante* (Martin Wolff, *Reichsverfassung und Eigentum*, 3), o legislador não é obrigado a manter o conceito de propriedade *real*, e todos os direitos patrimoniais poderiam passar a ser *reais*. Mais ainda: não se poderiam ‘desapropriar’ créditos pessoais ou direitos formativos geradores, modificativos ou extintivos, sem observância do art. 153, § 22. Se a primeira opinião é que é a verdadeira, e foi a de W. Schelcher (*Eigentum und Enteignung, Fischers Zeitschrift*, 60, 139 s.), então, sim, o legislador não só seria obrigado a manter a referência à patrimonialidade, o acesso aos bens em sentido geral,

¹⁶⁸⁰ Cf. DERANI, Cristiane. A propriedade na Constituição de 1988 e o conteúdo da “função social”. *Revista de Direito Ambiental*, São Paulo, v. 7, n. 27, p. 58, jul./set. 2002; FACHIN, Luiz Edson. Conceituação do direito de propriedade. *Revista de Direito Civil, Imobiliário, Agrário e Empresarial*, São Paulo, v. 11, n. 42, p. 48 e ss, out./dez. 1987.

¹⁶⁸¹ FACHIN, Luiz Edson. Conceituação do direito de propriedade. *Revista de Direito Civil, Imobiliário, Agrário e Empresarial*, São Paulo, v. 11, n. 42, p. 72, out./dez. 1987.

mas também a *realidade* dos direitos tidos hoje como propriedade (*direitos reais*), como sendo mínimo. A verdadeira interpretação é a que vê em ‘propriedade’, no art. 153, § 22, propriedade individual, no mais largo sentido; e de modo nenhum se exclui a desapropriação dos bens que não consistam em direitos reais. O limite único a desapropriação é a imperdibilidade”¹⁶⁸².

Não obstante a relatada amplitude do âmbito de proteção do direito de propriedade, tem-se que este vincula-se necessariamente à nota da patrimonialidade. Desse modo, tendo em vista que benefícios fiscais – salvo aqueles concedidos por prazo certo e mediante o cumprimento de condições específicas – correspondem a mera expectativa de direito, de modo que não se incorporam ao patrimônio do contribuinte, consoante demonstrado quando das considerações acerca da possibilidade de benefícios fiscais ensejarem direitos adquiridos, não há que se cogitar da proteção aos benefícios fiscais, como se estes integrassem o âmbito de proteção do direito de propriedade.

Importa anotar, ainda, que o Tribunal Constitucional alemão tem incluído posições subjetivas patrimoniais de natureza pública no âmbito de proteção do direito de propriedade, consubstanciado no artigo 14 da Lei Fundamental Alemão. A concessão de tal proteção está, todavia, atrelada à “tese do desempenho” (*Leistungsthese*), a qual justifica uma comparabilidade das posições jurídicas de natureza pública com a propriedade privada, de modo que a proteção pressupõe que tenha sido realizado um esforço ou sacrifício do particular para a obtenção daquela posição jurídica¹⁶⁸³. Requer-se, portanto,

¹⁶⁸² PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Comentários à Constituição de 1967 com a Emenda n. 1 de 1969*. T. V. 2ª ed. São Paulo: 1971, p. 392. Cf. MENDES, Gilmar Ferreira. *Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade: estudos de direito constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 142-143.

¹⁶⁸³ De modo mais específico, tem-se que os seguintes requisitos devem ser satisfeitos para que determinado direito patrimonial seja protegido pelo direito de propriedade: “a) à posição jurídica individual (isto é, ao direito subjetivo a prestação social) deve corresponder uma contraprestação pessoal de seu titular, que necessariamente não pode ser irrelevante, de tal sorte que uma equivalência absoluta entre a prestação estatal e a contrapartida pessoal não tem sido considerada indispensável, sendo tido como suficiente que a pretensão do particular não se encontre embasada única e exclusivamente numa prestação unilateral do Estado; b) deve tratar-se de uma posição jurídica de natureza patrimonial, que possa ser tida como de fruição privada para o seu titular, o que ocorre quando o titular do direito pode partir da premissa de que se cuida de uma posição jurídica pessoal, própria e exclusiva, caracterizada por uma essencial disponibilidade por parte de seu titular; c) a prestação deve servir à garantia de seu titular, já que a propriedade também protege as condições necessárias para uma vida autônoma e responsável, especialmente considerando que a maior parte dos cidadãos alcança a sua segurança existencial menos por meio do patrimônio privado imobiliário e/ou mobiliário do que pelo resultado do seu trabalho e, portanto, por meio de suas posições jurídico-subjetivas patrimoniais” (SARLET, Ingo Wolfgang. A eficácia do direito fundamental à segurança jurídica: dignidade da pessoa humana, direitos fundamentais e proibição de retrocesso social. *Revista Brasileira de Direito Comparado*, Rio de Janeiro, n. 28, p. 121, 2005).

que tenha havido uma contrapartida do particular¹⁶⁸⁴. Trata-se, nesse sentido, da adoção de uma concepção funcionalista de propriedade¹⁶⁸⁵.

Assim, segundo jurisprudência do Tribunal Constitucional alemão, subvenções não estão incluídas no campo de proteção do direito de propriedade, uma vez que sua concessão não pressupõe uma contrapartida, de modo que não há observância da mencionada *Leistungsthese*¹⁶⁸⁶. Neste ponto, faz-se fundamental anotar que a contrapartida exigida para que seja concedida proteção a posições subjetivas de natureza pública não se confunde com a “condição” correspondente à ação especial no contribuinte no âmbito de um benefício fiscal condicionado, conforme terminologia utilizada no direito brasileiro. Ao contrário, benefícios fiscais não se coadunam com a ideia de contrapartida¹⁶⁸⁷. Portanto, ainda que se pretendesse incluir direitos públicos subjetivos no âmbito de proteção do direito de propriedade no direito brasileiro¹⁶⁸⁸, conforme a orientação acima, benefícios fiscais não estariam abrangidos por tal proteção.

Diante disso, benefícios fiscais, em si considerados, não ensejam proteção por meio do direito de propriedade. Dessa forma, como destaca Johanna Hey¹⁶⁸⁹, não há que se pretender, com base no direito de propriedade, a manutenção das maiores chances de ganho decorrentes da concessão dessas medidas. Nesse sentido, vale anotar que, o Segundo Senado do Tribunal Constitucional Alemão, em decisão de 3 de dezembro de 1997, asseverou que “a oferta legal de subvenções tributárias não é posição jurídica adquirida em

¹⁶⁸⁴ Cf. HEY, Johanna. *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2002, p. 158; PIEROTH, Bodo; SCHLINK, Bernhard. *Grundrechte Staatsrecht II*. Heidelberg: C. F. Müller, 2009, p. 241; SACHS, Michael. *Grundgesetz*. Kommentar. 4^a ed. München: C. H. Beck, 2007, p. 14.

¹⁶⁸⁵ SARLET, Ingo Wolfgang. A eficácia do direito fundamental à segurança jurídica: dignidade da pessoa humana, direitos fundamentais e proibição de retrocesso social. *Revista Brasileira de Direito Comparado*, Rio de Janeiro, n. 28, p. 120, 2005.

¹⁶⁸⁶ Cf. HEY, Johanna. Abbau von Direktsubventionen und Steuervergünstigungen: verfassungsrechtliche terra incognita. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 4, p. 308, 1998; SCHMIDT-BLEIBTREU. Abbau Von Steuervergünstigungen um Vertrauensschutz: Das Bundesverfassungsgericht zum Wohnungsbau-Prämiengesetz 1975. *Betriebs-Berater*, Frankfurt am Main, n. 25, p. 1255, set. 1978.

¹⁶⁸⁷ Cf. DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. Isenção condicionada. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 10, n. 38, p. 134, out./dez. 1986

¹⁶⁸⁸ “No Brasil, o tema, em geral, sobre a preservação do valor de salários, pensões ou outros benefícios previdenciários e do auxílio-desemprego não tem sido discutido com base no direito de propriedade, mas com fundamento na irredutibilidade de vencimentos ou dos benefícios, ou, eventualmente, com respaldo na proteção da confiança e no resguardo ao direito adquirido” (MENDES, Gilmar Ferreira. *Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade: estudos de direito constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 145).

¹⁶⁸⁹ *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2002, p. 159.

virtude do emprego de capital ou trabalho e, consequentemente, não é propriedade no sentido do Art. 14, §1º, da Lei Fundamental”¹⁶⁹⁰.

Nesse diapasão, relativamente à extinção de subvenções – bem como de benefícios fiscais, que consistem em subvenções indiretas – a jurisprudência e parte da doutrina alemã, inclusive aqueles que seguem uma orientação baseada em direitos fundamentais, têm entendido como admissível a aplicabilidade da proteção da confiança apenas como derivação do princípio do Estado de Direito¹⁶⁹¹. Não obstante, a aplicação da confiança lastreada apenas no princípio do Estado de Direito não tem se mostrado efetiva face ao cancelamento de benefícios fiscais¹⁶⁹².

5.2.3. A Proteção da Propriedade “Investida”

Passa-se, agora, a demonstrar de que forma a extinção de benefícios fiscais pode implicar intervenção no direito de propriedade. Para tanto, faz-se fundamental, com fulcro no exposto acima, demarcar o campo material que se entende passível de intervenção – e, consequentemente, de proteção – quando da extinção de benefícios fiscais. Assim, fazendo-se, neste primeiro momento, essa delimitação pela negativa, importa frisar que (i) a questão sob análise não guarda qualquer relação com a intensidade dos efeitos de carga decorrente da “tributação regra”, ou seja, não se está, aqui, analisando os efeitos de carga que passam a ter lugar em decorrência da extinção de benefícios fiscais, porquanto esta não corresponde a situação diretamente relacionada à extinção dos benefícios, mas sim, à tributação em si, a qual deve observar os limites impostos pelo princípio da vedação à utilização de tributo com efeito de confisco, e que (ii) não se pretende que a extinção dos benefícios fiscais, por si, represente restrição ao direito de propriedade, uma vez que

¹⁶⁹⁰ No original: “Das gesetzliche Angebot von Steuersubventionen ist keine durch Einsatz von Arbeit oder Kapital erworbene Rechtsposition und folglich kein Eigentum i.S. des Art. 14 Abs. 1 GG” (ALEMANHA. Bundesverfassungsgericht. Beschluß des Zweiten Senats vom 3. Dezember 1997 – 2 BvR 882/97. *Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts*, Tübingen, n. 97, p. 83, 1998).

¹⁶⁹¹ Cf. JOCHUM, Georg. *Die Steuervergünstigung: Vergünstigungen und vergleichbare Subventionsleistungen im deutschen und europäischen Steuer-, Finanz- und Abgabenrecht*. Berlin: LIT, 2006, p. 334.

¹⁶⁹² HEY, Johanna. *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2002, p. 156-157.

benefícios fiscais não integram o campo de proteção desse direito fundamental¹⁶⁹³, conforme se demonstrou no tópico anterior. Passando-se, agora, a uma delimitação afirmativa do campo que resta protegido pelo direito de propriedade, pode-se asseverar que da relação entre a extinção de benefícios fiscais com investimentos já realizados pelo contribuinte em virtude de tais benefícios – estes, sim, protegidos pelo direito de propriedade – pode decorrer intervenção no âmbito de proteção do direito fundamental de propriedade¹⁶⁹⁴.

Faz-se, assim, necessário tomar o direito de propriedade como parâmetro em face do qual a extinção ou redução de benefícios fiscais deve ser justificada. Dessa forma, há que se verificar, primeiramente, que papel a proteção da propriedade desempenha na situação analisada; em seguida, faz-se fundamental verificar se a extinção ou redução de benefícios fiscais implica uma intervenção na esfera protegida; e, por último, importa aferir se tal intervenção é justificada¹⁶⁹⁵.

Nesse sentido, embora Johanna Hey¹⁶⁹⁶ entenda correta a afirmação de que subvenções não podem ser consideradas propriedade do beneficiário, a autora defende que se trata de análise muito simplista, uma vez que, ainda que a subvenção não constitua propriamente uma contraprestação de atividade ou esforço do cidadão, não se pode negligenciar a análise da atividade desempenhada pelo contribuinte para a obtenção do benefício, a lembrar-se que, no caso de benefícios fiscais, tal atuação é prévia à concessão da vantagem¹⁶⁹⁷.

Ao longo deste Capítulo, tem-se enfatizado a relevância da atividade prévia desempenhada pelo contribuinte com o fito de obter a benesse fiscal, de modo que, vale frisar, é justamente na falta de proteção a essa atividade que residem as principais críticas à

¹⁶⁹³ Cf. ISENSEE, Josef. Vertrauensschutz für Steuervorteile: Ein Folgeproblem der Wirtschaftslenkung durch Steuer am Beispiel des § 3a EStG. In: KIRCHHOF, Paul; OFFERHAUS, Klaus; SCHÖBERLE, Horst. *Steuerrrecht, Verfassungsrecht, Finanzpolitik*: Festschrift für Franz Klein. Köln: Otto Schmidt, 1994, p. 619.

¹⁶⁹⁴ Cf. FRIAUF, Karl Heinrich. Steuerrechtsänderungen und Altinvestitionen: zum Verfassungsgebot der steuerlichen Investitionssicherheit. *Steuerberater-Jahrbuch*, Köln, p. 293, 1986/1987.

¹⁶⁹⁵ Cf. ISENSEE, Josef. Vertrauensschutz für Steuervorteile: Ein Folgeproblem der Wirtschaftslenkung durch Steuer am Beispiel des § 3a EStG. In: KIRCHHOF, Paul; OFFERHAUS, Klaus; SCHÖBERLE, Horst. *Steuerrrecht, Verfassungsrecht, Finanzpolitik*: Festschrift für Franz Klein. Köln: Otto Schmidt, 1994, p. 619.

¹⁶⁹⁶ HEY, Johanna. Abbau von Direktsubventionen und Steuervergünstigungen: verfassungsrechtliche terra incognita. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 4, p. 309, 1998.

¹⁶⁹⁷ HEY, Johanna. Abbau von Direktsubventionen und Steuervergünstigungen: verfassungsrechtliche terra incognita. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 4, p. 309, 1998.

análise da revogabilidade dos benefícios fiscais tão somente a partir dos binômios “benefícios fiscais condicionados/incondicionados” e “benefícios fiscais temporários/permanentes”. Pois, consoante se verificou, a garantia do direito adquirido não tem o condão de apreender e, conseqüentemente, proteger, todas as situações em que o contribuinte, estimulado por norma tributária, desempenha determinada atividade, visando à obtenção de benefício fiscal. Logicamente, só há que se falar em “atividade prévia” do contribuinte, caso benefícios fiscais atuem na “função dinâmica”, ou, por outro giro, sejam benefícios fiscais indutores. Portanto, essa análise não se aplica aos benefícios fiscais redistributivos – ou que atuam na função estática¹⁶⁹⁸.

Tendo em vista que, via de regra, tal “atividade prévia” implica a realização de investimentos, tem-se que, para a obtenção do benefício fiscal, cabe ao contribuinte aplicar seus recursos, os quais são, estes sim, alcançados e protegidos pelo direito de propriedade, para, apenas posteriormente, fazer jus ao benefício fiscal almejado¹⁶⁹⁹.

Elemento fundamental, portanto, na análise da proteção, pelo direito de propriedade, face à extinção de benefícios fiscais, consiste na atividade prévia realizada pelo contribuinte, a fim de incorrer na hipótese da norma veiculadora de tais medidas. Tal proteção será necessária, caso determinada propriedade¹⁷⁰⁰, colocada em risco com o fito de obtenção do benefício fiscal por parte do contribuinte, seja atingida pela extinção da norma veiculadora da medida. Johanna Hey¹⁷⁰¹ refere-se ao patrimônio colocado em risco com vistas à obtenção de benefício fiscal como “propriedade livre de subvenção” (*subventionsfreies Eigentum*). Trata-se, portanto, da propriedade adquirida em momento anterior à concessão do benefício fiscal, em decorrência de atividade própria do contribuinte. Prefere-se, neste trabalho, a utilização da expressão “propriedade investida”, dada sua maior clareza e simplicidade e, ainda, aptidão de demarcar, temporalmente, a independência desses recursos da concessão de benefícios fiscais.

Nesse sentido, caso o contribuinte não tenha empregado seu patrimônio visando à obtenção do benefício, ainda que seja desagradável não poder dar continuidade ao que

¹⁶⁹⁸ GOMES, Nuno de Sá. *Teoria geral dos benefícios fiscais*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1991, p. 35.

¹⁶⁹⁹ HEY, Johanna. *Abbau von Direktsubventionen und Steuervergünstigungen: verfassungsrechtliche terra incognita*. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 4, p. 309, 1998.

¹⁷⁰⁰ Refere-se a propriedade, aqui, como objeto do direito de propriedade.

¹⁷⁰¹ *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2002, p. 159-160.

planejara, não há que se cogitar de intervenção no direito de propriedade. O mesmo não se verifica, entretanto, caso o contribuinte tenha, previamente à concessão do benefício, empregado seu patrimônio¹⁷⁰², o qual está abarcado pelo âmbito de proteção do direito de propriedade.

Não há dúvidas de que o patrimônio do contribuinte empregado a fim de desempenhar atividade necessária para que se incorra na hipótese da norma veiculadora do benefício fiscal é alcançado e protegido pelo direito de propriedade, haja vista as considerações acima acerca do direito de propriedade. O questionamento a ser enfrentado, todavia, consiste na verificação se a extinção de benefícios fiscais constitui uma intervenção no direito de propriedade¹⁷⁰³.

Antes, todavia, de se passar à investigação acerca da intervenção, há que se notar que, de fato, para fins de obtenção do benefício, o contribuinte põe seu patrimônio em risco. Há que se notar, entretanto, que o contribuinte incorre voluntariamente nesse risco, porquanto não há norma que o obrigue¹⁷⁰⁴. Ocorre, de outra banda, que investimentos, mormente aqueles de grande porte, relativos a imóveis ou de natureza empresarial, estão estreitamente relacionados ao elemento tempo, de modo que grandes investimentos relacionam-se, via de regra, ao longo prazo, uma vez que, caso contrário, não se justificariam do ponto de vista econômico. Desse modo, tendo em vista o relevante papel desempenhado pela tributação quando do cálculo da rentabilidade esperada de um determinado investimento, tem-se que a previsão relativa ao contexto normativo tributário vigente durante determinado empreendimento desempenha papel central relativamente à decisão de investir¹⁷⁰⁵. Assim, como anota Friauf¹⁷⁰⁶, fazer um investimento sem levar em consideração toda a incidência tributária presente é construir uma casa sem fundações. Dessa forma, nos termos dessa mesma metáfora, o autor aponta que é decisivo para o contribuinte que pretende realizar um investimento de longo prazo saber se ele estará

¹⁷⁰² Abbau von Direktsubventionen und Steuervergünstigungen: verfassungsrechtliche terra incognita. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 4, p. 310, 1998.

¹⁷⁰³ HEY, Johanna. Abbau von Direktsubventionen und Steuervergünstigungen: verfassungsrechtliche terra incognita. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 4, p. 310-311, 1998.

¹⁷⁰⁴ HEY, Johanna. Abbau von Direktsubventionen und Steuervergünstigungen: verfassungsrechtliche terra incognita. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 4, p. 309, 1998.

¹⁷⁰⁵ Cf. FRIAUF, Karl Heinrich. Steuerrechtsänderungen und Altinvestitionen: zum Verfassungsgebot der steuerlichen Investitionssicherheit. *Steuerberater-Jahrbuch*, Köln, p. 280, 1986/1987.

¹⁷⁰⁶ Steuerrechtsänderungen und Altinvestitionen: zum Verfassungsgebot der steuerlichen Investitionssicherheit. *Steuerberater-Jahrbuch*, Köln, p. 280, 1986/1987.

“construindo sobre areia”, caso leve em consideração o contexto normativo tributário vigente quando da tomada de decisão.

Não há que se pretender, entretanto, que o Estado assegure ao contribuinte um determinado retorno por todos os seus investimentos, de forma a se atribuir toda a responsabilidade pela perda patrimonial sofrida pelo contribuinte à modificação normativa, negligenciando-se todos os demais fatos econômicos e mercadológicos que, conjuntamente com o quadro normativo, contribuem para um determinado resultado. Há, todavia, quem defenda a ausência de qualquer responsabilidade estatal pelas disposições do contribuinte, de modo que as modificações legislativas devem ser simplesmente equiparadas a outros fatores de insegurança mercadológica¹⁷⁰⁷.

Para Johanna Hey¹⁷⁰⁸, a solução para o impasse decorrente das duas posições extremas acima enunciadas deve ser buscada justamente no conceito de *intervenção*, a anotar-se que nem toda influência normativa prejudicial ao contribuinte pode ser caracterizada como *intervenção*¹⁷⁰⁹. Nesse sentido, a autora entende necessária a diferenciação entre “interferências inexpressivas” (*unbeachtlichen Beeinträchtigungen*) e “intervenções constitucionais relevantes” (*verfassungsrechtlichen relevanten Eingriffen*), a qual permite que se perquiria o adequado nexo de causalidade entre o dano causado ao contribuinte e a modificação normativa¹⁷¹⁰.

Nesse mesmo sentido, Friauf¹⁷¹¹ anota que todo contribuinte deve levar em consideração as “flutuações” normativas “normais”, realizadas dentro das balizas constitucionalmente fixadas, mormente de natureza tributária, a lembrar-se que normas tributárias compõem as condições econômicas básicas. Logo, resta descabido esperar que o quadro normativo tributário se mantenha inalterado durante toda a vida de um determinado

¹⁷⁰⁷ HEY, Johanna. *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2002, p. 154.

¹⁷⁰⁸ *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2002, p. 154-155.

¹⁷⁰⁹ Note-se, portanto, que essa posição coaduna-se com o afastamento do suporte fático amplo dos direitos fundamentais.

¹⁷¹⁰ Importa reiterar que não se acata nesse trabalho a concepção ampla de suporte fático dos direitos fundamentais, conforme esclarecido no Capítulo 3. Esse esclarecimento é necessário, uma vez que a diferenciação ora apresentada entre “interferências inexpressivas” e “intervenções constitucionais relevantes” não se coadunaria com a concepção ampla de suporte fático. A esse respeito cf. Cf. SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 111.

¹⁷¹¹ Cf. FRIAUF, Karl Heinrich. *Steuerrechtsänderungen und Altinvestitionen: zum Verfassungsgebot der steuerlichen Investitionssicherheit*. *Steuerberater-Jahrbuch*, Köln, p. 281, 1986/1987.

investimento. Pode-se afirmar que tal expectativa não é passível de proteção pelo ordenamento jurídico. Todavia, para Friauf¹⁷¹², a fronteira da modificação dita “normal” é ultrapassada¹⁷¹³ quando se está diante de modificações normativas relacionadas a setores econômicos específicos e que têm o condão de intervir de forma prejudicial na exploração de investimentos realizados sobre a base normativa tributária até então vigente.

Destacada, portanto, a relevância de se precisar o conceito de intervenção, importa reiterar, aqui, a concepção “moderna” de intervenção em direitos fundamentais apresentada no Capítulo 3, segundo a qual a intervenção corresponde a toda ação estatal que impossibilite ou dificulte de forma substancial, ao indivíduo, o desempenho de conduta compreendida no âmbito de proteção de direito fundamental¹⁷¹⁴. Vale lembrar que, segundo essa orientação moderna, a intervenção caracteriza-se independentemente da finalidade da ação estatal, de forma direta ou indireta, jurídica ou fática e mesmo na ausência de imperatividade¹⁷¹⁵.

Assim, para que um determinado contribuinte reclame, ao seu investimento, a proteção decorrente do direito fundamental de propriedade, faz-se fundamental a verificação de nexo causal entre a extinção do benefício e o dano causado ao patrimônio do contribuinte. Como o patrimônio a ser considerado não é o atual, mas sim aquele investido a fim de se obter o benefício, faz-se fundamental que tenha havido uma relação de causalidade entre o investimento realizado e a norma veiculadora de benefícios fiscais¹⁷¹⁶, de modo a se afastar do campo protegido situações decorrentes do chamado

¹⁷¹² Steuerrechtsänderungen und Altinvestitionen: zum Verfassungsgebot der steuerlichen Investitionssicherheit. *Steuerberater-Jahrbuch*, Köln, p. 281, 1986/1987.

¹⁷¹³ “No debe pasarse por alto que es en materia tributaria donde el Estado se ve más a menudo tentado de realizar bruscas y súbitas alteraciones, lo cual es grave en una economía fundada en la libertad de iniciativa y de empresa que demanda un clima de seguridad jurídica y de previsibilidad del obrar gubernamental para adoptar las decisiones de inversión – previa estimación de costos y de utilidades – ya que todo ello, de por sí, está supeditado a los abundantes imponderables del mercado, por lo que resulta inconveniente sumarle más sorpresas – en este caso, provenientes del desvarío estatal –” (CASÁS, José Osvaldo. Seguridad jurídica y tributación. *Revista Jurídica de Buenos Aires*. Buenos Aires, p. 66, 2001).

¹⁷¹⁴ Cf. HILLGRUBER, Christian. Grundrechtlicher Schutzbereich, Grundrechtsausgestaltung und Grundrechtseingriff. In: ISENSEE, Josef; KIRCHHOF, Paul. *Handbuch des Staatsrechts*. V. IX. 3ª ed. Heidelberg: C. F. Müller, 2011, p. 1020; PIEROTH, Bodo; SCHLINK, Bernhard. *Grundrechte Staatsrecht II*. 27ª ed. Heidelberg: C. F. Müller, 2011, p. 61).

¹⁷¹⁵ PIEROTH, Bodo; SCHLINK, Bernhard. *Grundrechte Staatsrecht II*. 27ª ed. Heidelberg: C. F. Müller, 2011, p. 61.

¹⁷¹⁶ Cf. ENGLISCH, Joachim. Eigentumsschonende Ertragsbesteuerung. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 3, p. 248, 2003.

“efeito carona”¹⁷¹⁷. Portanto, para que se pleiteie proteção à propriedade, faz-se necessário que a propriedade colocada em risco com o fito de obtenção de benefício fiscal seja atingida pela extinção da medida¹⁷¹⁸. Em suma, faz-se necessário um duplo nexo de causalidade, de modo que, a uma, o investimento deve ter sido estimulado pela norma veiculadora do benefício fiscal, e, a duas, a extinção do benefício deve ter atingido o patrimônio empregado.

Nesse contexto, ganham relevância, no âmbito da presente análise, os efeitos de estruturação decorrentes das normas veiculadoras do benefício fiscal¹⁷¹⁹, pois, conforme enfatizado, apenas será possível cogitar de intervenção no direito de propriedade em virtude da extinção de benefícios fiscais, caso tenha havido um nexo de causalidade entre estas e o investimento realizado. Por outro giro, pode-se afirmar que a análise em tela lastreia-se na atividade prévia desenvolvida pelo contribuinte a fim de obter benefícios fiscais. Dessa forma, caso benefícios fiscais – ainda que dotados de finalidade indutora – não tenham produzido efeitos indutores, de modo a induzir o contribuinte a incorrer na hipótese a norma veiculadora do benefício, não haverá que se falar em desempenho de “atividade prévia” por parte do contribuinte. Destaca-se, portanto, em conformidade à concepção “moderna” de intervenção apresentada, os efeitos a serem considerados independentem da finalidade perseguida¹⁷²⁰.

A intervenção na propriedade decorrente da extinção de benefícios fiscais, pressupõe, ainda, uma desvalorização da propriedade investida. Essa situação é claramente verificada quando um benefício fiscal é revogado pouco tempo após sua concessão, de modo que não é possível ao contribuinte recuperar o investimento realizado¹⁷²¹. Nessa esteira, como observa Friauf¹⁷²², a lacuna temporal verificada – no âmbito da “retroatividade imprópria” – entre a disposição do contribuinte e a realização do fato

¹⁷¹⁷ Cf. DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Da lei tributária no tempo*. São Paulo: Obelisco, 1968, p. 277; WERNSMANN, Rainer. *Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2005, p. 415.

¹⁷¹⁸ HEY, Johanna. *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2002, p. 159-160.

¹⁷¹⁹ Cf. ENGLISCH, Joachim. Eigentumsschonende Ertragsbesteuerung. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 3, p. 248, 2003; WERNSMANN, Rainer. *Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2005, p. 419.

¹⁷²⁰ Cf. HEY, Johanna. *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2002, p. 154.

¹⁷²¹ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações na jurisprudência no direito tributário: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao Poder Judicial de Tributar*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 394

¹⁷²² Steuerrechtsänderungen und Altinvestitionen: zum Verfassungsgebot der steuerlichen Investitionssicherheit. *Steuerberater-Jahrbuch*, Köln, p. 286-287, 1986/1987.

jurídico tributário pode ser muito ampla, o que ganha especial importância relativamente a investimentos de longo prazo, porquanto sua exploração se entende por diversos períodos de apuração.

Em suma, pode-se afirmar, com Johanna Hey¹⁷²³ que a extinção de benefícios fiscais será relevante, sobre o prisma do direito fundamental de propriedade, caso tal extinção implique redução do patrimônio do contribuinte – originariamente protegido pelo direito de propriedade – previamente empregado, com vistas à obtenção do benefício fiscal. Nesse sentido, há que se chamar a atenção para o risco inerente à extinção de benefícios fiscais, lembrando-se que, uma vez que subvenções frequentemente criam mercados artificiais, estes podem não se sustentar após a extinção dos benefícios, ensejando a perda do investimento feito pelo contribuinte¹⁷²⁴.

Não se pode, contudo, deixar de apontar as dificuldades relativas à caracterização da intervenção considerada. Assim, não há que se confundir a intervenção aqui considerada, que verifica indiretamente, com “providências inequívocas de *natureza expropriatória*”, que se orientam direta e finalisticamente à intervenção no direito de propriedade¹⁷²⁵. Por outro lado, vale fazer alusão à problemática relativa à garantia de valor da propriedade. Nesse sentido, caso se entenda que o direito de propriedade também ostenta a função de liberdade¹⁷²⁶, tem-se que, uma redução do valor patrimonial – ainda que a propriedade seja preservada em sua substância – reduz as possibilidades econômicas do cidadão¹⁷²⁷. Seguindo essa linha de raciocínio, tem-se que, se os ativos relativos a um determinado empreendimento estão, em decorrência do direito de propriedade, protegidos em sua substância em face de novas normas, similarmente deve-se entender que sua função econômica no âmbito de um determinado empreendimento também deve ser protegida,

¹⁷²³ Abbau von Direktsubventionen und Steuervergünstigungen: verfassungsrechtliche terra incognita. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 4, p. 310, 1998.

¹⁷²⁴ HEY, Johanna. *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2002, p. 160.

¹⁷²⁵ Gilmar Mendes apresenta a seguinte distinção: “Trata-se da distinção entre as *medidas de índole conformativa* ou *restritiva*, de um lado, e aquelas providências de inequívoca *natureza expropriatória*, de outro. Enquanto as primeiras são dotadas de *abstração*, *generalidade* e impõem apenas restrições às posições jurídicas individuais, considera-se que as providências expropriatórias têm conteúdo concreto, individual, e importam na retirada total ou parcial do objeto da esfera de domínio privado” (MENDES, Gilmar Ferreira. *Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade: estudos de direito constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 159-160).

¹⁷²⁶ Cf. FACHIN, Luiz Edson. Conceituação do direito de propriedade. *Revista de Direito Civil, Imobiliário, Agrário e Empresarial*, São Paulo, v. 11, n. 42, p. 48-76, out./dez. 1987.

¹⁷²⁷ HEY, Johanna. Abbau von Direktsubventionen und Steuervergünstigungen: verfassungsrechtliche terra incognita. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 4, p. 312, 1998.

porquanto essa função integra âmbito de proteção do direito de propriedade¹⁷²⁸. Não há, contudo, que se pretender um alargamento tal do suporte fático do direito de propriedade, de modo que passe a abranger as meras possibilidades de ganho¹⁷²⁹. Reitera-se, entretanto, que, dado o escopo do presente, trabalho, não se verifica a oportunidade para um estudo aprofundado do direito de propriedade, de modo que o que se pretende, neste ponto, em última instância, é evidenciar a possibilidade de a extinção de benefícios fiscais caracterizar intervenção no âmbito de proteção do direito de propriedade e o fato de que a aferição dessa intervenção é fundamental para a realização da segurança jurídica; pois, se caracterizada a intervenção, faz-se necessária a justificação.

Deve-se, todavia, chamar a atenção para o fato de que essa perspectiva de análise não redunde no pleito de proteção do próprio benefício pelo direito de propriedade, o que não se justificaria. Assim, faz-se necessário, novamente com Johanna Hey¹⁷³⁰ esclarecer que não se estaria diante de uma propriedade “livre de subvenção”, caso não houvesse qualquer propriedade disponível antes da concessão da subvenção, de modo a ter sido esta possibilitada justamente em virtude da concessão do benefício, e, conseqüentemente, perdida com a retirada dessa vantagem. Por outro lado, haverá que se falar em intervenção na propriedade, caso o beneficiário, com a extinção do benefício, fique em pior situação que aquela em que ele estava caso a medida nunca houvesse sido concedida. Na primeira situação, verifica-se apenas um conflito do interesse do contribuinte na manutenção do benefício com o do Estado em sua extinção; no segundo caso, está-se diante de intervenção em direito fundamental, o que está sujeito a limitações mais rígidas, consoante se vem enfatizando ao longo deste trabalho¹⁷³¹.

Finalmente, há que se notar que, relativamente aos benefícios fiscais dos quais decorra apenas efeitos redistributivos não há que se cogitar de violação ao direito de propriedade da forma ora exposta, porquanto não há exigência da realização de atividade prévia para que o benefício seja concedido. Dessa forma, a extinção de benefícios fiscais redistributivos representa tão somente uma elevação da carga tributária, tendo em vista a incidência da “tributação-regra”, a lembrar-se que a tributação resultante da incidência da

¹⁷²⁸ FRIAUF, Karl Heinrich. *Steuerrrechtsänderungen und Altinvestitionen: zum Verfassungsgebot der steuerlichen Investitionssicherheit. Steuerberater-Jahrbuch*, Köln, p. 293, 1986/1987.

¹⁷²⁹ HEY, Johanna. *Abbau von Direktsubventionen und Steuervergünstigungen: verfassungsrechtliche terra incognita. Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 4, p. 312, 1998.

¹⁷³⁰ *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2002, p. 160.

¹⁷³¹ Cf. HEY, Johanna. *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2002, p. 160.

norma veiculadora de benefício fiscal redundava em tributação excepcional, conforme largamente esclarecido no Capítulo 2. Dessa forma, qualquer discussão relativa à intervenção no direito de propriedade, neste caso, recai na problemática geral relativa aos limites aos efeitos de carga¹⁷³², os quais, no ordenamento jurídico brasileiro, são representados pelo princípio expresso de vedação da utilização de tributo com efeito de confisco.

Similarmente, caso benefícios fiscais – ainda que dotados de finalidade indutora – não tenham induzido o contribuinte à prática de “atividade prévia” visando à obtenção do benefício, a extinção deste benefício será equiparada à de benefício redistributivo¹⁷³³, haja vista que intervenção na propriedade ora postulada pressupõe que o contribuinte tenha colocado seu patrimônio em risco.

Para os casos em que não se verifica a afronta ao direito de propriedade ou a outros direitos fundamentais, de modo que a questão reside apenas na extinção da subvenção, a otimização da segurança jurídica impõe a aplicação do princípio da proteção da confiança *stricto sensu*¹⁷³⁴. Retornar-se-á à essa questão abaixo.

5.3. Benefícios Fiscais e Outros Direitos de Liberdade

Seguindo linha de raciocínio similar àquela acima desenvolvida, na qual se enfatiza a “atividade prévia do contribuinte”, tem-se que também outros direitos de liberdade – mormente a liberdade profissional e a livre iniciativa – podem ser atingidos pela extinção de benefícios fiscais¹⁷³⁵.

¹⁷³² Cf. JOCHUM, Georg. *Die Steuervergünstigung: Vergünstigungen und vergleichbare Subventionsleistungen im deutschen und europäischen Steuer-, Finanz- und Abgabenrecht*. Berlin: LIT, 2006, p. 330-333.

¹⁷³³ Cf. JOCHUM, Georg. *Die Steuervergünstigung: Vergünstigungen und vergleichbare Subventionsleistungen im deutschen und europäischen Steuer-, Finanz- und Abgabenrecht*. Berlin: LIT, 2006, p. 333.

¹⁷³⁴ Cf. HEY, Johanna. Abbau von Direktsubventionen und Steuervergünstigungen: verfassungsrechtliche terra incognita. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 4, p. 312, 1998.

¹⁷³⁵ Cf. FRIAUF, Karl Heinrich. Steuerrechtsänderungen und Altinvestitionen: zum Verfassungsgebot der steuerlichen Investitionssicherheit. *Steuerberater-Jahrbuch*, Köln, p. 293, 1986/1987; HEY, Johanna. Abbau von Direktsubventionen und Steuervergünstigungen: verfassungsrechtliche terra incognita. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 4, p. 314, 1998.

Também aqui, para que a extinção de benefícios fiscais caracterize intervenção em direitos fundamentais, faz-se necessário a verificação de um duplo nexo de causalidade. Assim, a uma, é necessário que determinada decisão relativa a bem jurídico protegido por direito fundamental tenha sido tomada em virtude do estímulo decorrente do benefício fiscal – faz-se necessária, portanto, a presença do efeito indutor –; a duas, é preciso que a extinção do benefício fiscal interfira negativamente em tal bem jurídico.

Assim, exemplificativamente, relativamente à liberdade profissional, pode-se afirmar que se estará diante de intervenção caso (i) determinada escolha profissional tenha sido tomada em virtude do estímulo decorrente de benefício fiscal e (ii), com a extinção do benefício tributário a profissão escolhida não possa mais ser exercida ou passe a poder ser exercida somente de forma restrita¹⁷³⁶. Essa situação relaciona-se, em regra, a profissões em extinção no mercado atual, as quais são, portanto, artificialmente mantidas em função de auxílio estatal. Ocorre, todavia que tais auxílios – que podem ocorrer sob a forma de benefícios fiscais – não têm apenas o condão de manter os atuais profissionais em seus respectivos postos, como estimulam a formação de novos profissionais, o que assume importante significado no presente contexto. Assim, como salienta Johanna Hey¹⁷³⁷, não se pode afirmar que o Estado tem o dever de manter profissões em extinção. Todavia, o problema surge uma vez que o Estado opta por fazê-lo e, com isso, induz que pessoas optem por essa profissão e se preparem para ela. Desse modo, a extinção do benefício que mantém viva a mencionada profissão poderá implicar afronta à liberdade profissional.

Raciocínio semelhante se aplica à possibilidade de a extinção de benefícios fiscais redundar em afronta à livre-iniciativa, o que se pode verificar, especialmente, relativamente à extinção de benefícios que mantinham mercados de forma artificial¹⁷³⁸. Dessa forma, tem-se que, num primeiro momento, por meio da concessão de benefícios fiscais, o Estado induz o contribuinte a desenvolver atividade que, na ausência do auxílio estatal, seria pouco rentável. Num segundo momento, a retirada dos benefícios pode fazer com que a atividade econômica não se sustente, o que pode caracterizar intervenção na

¹⁷³⁶ HEY, Johanna. Abbau von Direktsubventionen und Steuervergünstigungen: verfassungsrechtliche terra incognita. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 4, p. 314, 1998.

¹⁷³⁷ HEY, Johanna. Abbau von Direktsubventionen und Steuervergünstigungen: verfassungsrechtliche terra incognita. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 4, p. 314, 1998.

¹⁷³⁸ HEY, Johanna. Abbau von Direktsubventionen und Steuervergünstigungen: verfassungsrechtliche terra incognita. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 4, p. 314, 1998.

livre-iniciativa¹⁷³⁹. Diante disso, tem-se que também a livre-iniciativa pode servir de parâmetro em face do qual a norma revogadora dos benefícios fiscais deve ser justificada.

Essa possibilidade de intervenção no âmbito de proteção dos direitos fundamentais mencionados, ou de outros direitos fundamentais, pressupõe a realização de uma atividade prévia por parte do contribuinte, da mesma forma que se demonstrou quando da análise relativa ao direito de propriedade. Dessa maneira, não há que pretender que a extinção de benefícios fiscais redistributivos – ou atuantes em sua função estática¹⁷⁴⁰ – implique intervenção no direito de liberdade profissional ou na livre-iniciativa, haja vista que esses benefícios não exigem uma atividade prévia por parte do contribuinte para que sejam concedidos.

Conforme salientado, a extinção de benefícios fiscais redistributivos implica apenas o aumento da carga tributária incidente sobre os contribuintes outrora beneficiados. De qualquer modo, é possível que a intensidade dos efeitos de carga decorrentes da “tributação-regra” implique restrições a outros direitos e liberdades fundamentais¹⁷⁴¹, os quais, no âmbito do ordenamento jurídico brasileiro, também são objeto de proteção, mormente pela vedação à utilização de tributo com efeito de confisco, salientando-se que esta não atua apenas como garantia do direito de propriedade, na medida em que assegura também a livre iniciativa e outras liberdades econômicas¹⁷⁴². Note-se, entretanto, que a possível intervenção em direitos fundamentais ora mencionada não se relaciona com a extinção de benefícios fiscais, mas sim com os efeitos decorrentes da “tributação-regra”. Essa situação, reitera-se, não é diretamente relevante para o presente estudo.

¹⁷³⁹ Ressalve-se o entendimento diverso de LOZANO SERRANO, Carmelo. *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*. Madrid: Tecnos, 1988, p. 138-140.

¹⁷⁴⁰ GOMES, Nuno de Sá. *Teoria geral dos benefícios fiscais*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1991, p. 35.

¹⁷⁴¹ Cf. JOCHUM, Georg. *Die Steuervergünstigung: Vergünstigungen und vergleichbare Subventionsleistungen im deutschen und europäischen Steuer-, Finanz- und Abgabenrecht*. Berlin: LIT, 2006, p. 332-333.

¹⁷⁴² Cf. TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 666.

5.4. Benefícios Fiscais e a Igualdade

A verificação da possibilidade de a extinção de benefícios fiscais redundar em restrição ao princípio da igualdade exige premissas diferentes daquelas acima utilizadas, tendo em vista que, aqui, o desempenho de atividade prévia não tem relevância, de modo que as considerações a serem aqui tecidas aplicam-se tanto a benefícios fiscais de efeitos indutores, quanto àqueles de efeitos redistributivos.

Desse modo, é fundamental fazer alusão às considerações sobre o princípio da igualdade feitas anteriormente, haja vista as peculiaridades relativas à adoção da teoria externa relativamente à igualdade, salientadas no Capítulo 3 deste trabalho. Consoante observado, a concessão de benefícios fiscais não implica, necessariamente, violação ao princípio da igualdade. Ao contrário, tais medidas devem ser justificadas em face da igualdade.

Nessa esteira, vale reiterar que a concessão de benefícios fiscais pressupõe a adoção de outro parâmetro de igualdade que não a capacidade contributiva, lembrando-se que, caso a capacidade contributiva constitua princípio fundamental da tributação – como ocorre no ordenamento jurídico brasileiro –, a adoção de parâmetro de igualdade que não a capacidade contributiva exige justificação. Logo, tem-se, por outro giro, que a concessão de benefícios fiscais pressupõe a existência de justificativa para a adoção de outro critério de igualdade diferente da capacidade contributiva. Logicamente, conforme discutido anteriormente, a concessão de benefícios fiscais exige que (i) a diferenciação persiga finalidade legítima, (ii) o critério de discriminação adotado seja legítimo e (iii) a discriminação seja proporcional.

Dessa maneira, em princípio, a extinção de um benefício fiscal e o consequente restabelecimento da “tributação-regra” implicam que o referencial em face do qual será feito o juízo de igualdade será o princípio da capacidade contributiva, que, reitera-se, é o parâmetro fundamental de igualdade, em matéria tributária, no âmbito do ordenamento jurídico brasileiro. Dessa forma, em princípio, não há que se falar em qualquer violação à

igualdade em decorrência da extinção de benefícios fiscais¹⁷⁴³, porquanto esta redundará na utilização de parâmetro de igualdade legítimo¹⁷⁴⁴, qual seja, a capacidade contributiva.

5.5. Necessária Justificação da Extinção de Benefícios Fiscais que Caracteriza Intervenção em Direitos Fundamentais

A aferição da possível intervenção em direitos fundamentais pela extinção de normas veiculadoras de benefícios fiscais não esgota a análise da legitimidade da modificação ou extinção de benefícios fiscais, porquanto se deve perscrutar como se dá a proteção a tais direitos, tendo em vista que, no âmbito do Estado Democrático de Direito, a consagração de direitos deve vir acompanhada do esforço relativamente à sua efetivação¹⁷⁴⁵.

Para tanto, é preciso fazer remissão às considerações levadas a cabo neste trabalho relativamente à teoria dos direitos fundamentais. Desse modo, consoante demonstrado¹⁷⁴⁶, está-se, neste trabalho, adotando a teoria externa dos direitos fundamentais¹⁷⁴⁷, a qual impõe um ônus argumentativo quando da intervenção em direitos fundamentais, guardando uma maior compatibilidade com o princípio da segurança jurídica no âmbito do Estado Democrático de Direito¹⁷⁴⁸. Diante disso, vale lembrar que, nos termos da teoria externa, há uma proteção *prima facie* de direitos fundamentais, a qual não se confunde com a proteção definitiva, porquanto esta apenas será determinada após a verificação da proporcionalidade relativa à intervenção¹⁷⁴⁹. Caso uma intervenção não seja proporcional,

¹⁷⁴³ A esse respeito cf. ALEMANHA. Bundesverfassungsgericht. Beschluss des Zweiten Senats vom 5. Februar 2002 – 2 BvR 305, 348/93. *Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts*, Tübingen, n. 105, p. 46-48, 2003.

¹⁷⁴⁴ Cf. ISENSEE, Josef. Vertrauensschutz für Steuervorteile: Ein Folgeproblem der Wirtschaftslenkung durch Steuer am Beispiel des § 3a EStG. In: KIRCHHOF, Paul; OFFERHAUS, Klaus; SCHÖBERLE, Horst. *Steuerrecht, Verfassungsrecht, Finanzpolitik*: Festschrift für Franz Klein. Köln: Otto Schmidt, 1994, p. 629.

¹⁷⁴⁵ TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica*: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 626.

¹⁷⁴⁶ Cf. Capítulo 3.

¹⁷⁴⁷ Vale reiterar que a aceitação da teoria externa pressupõe a aceitação das normas de direitos fundamentais como princípios (Cf. ALEXY, Robert. *Theorie der Grundrechte*. 5ª ed. Frankfurt am Main: Suhrkamp, 2006, p. 251).

¹⁷⁴⁸ Cf. SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional. 10ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 390.

¹⁷⁴⁹ Cf. BOROWSKI, Martin. Abwehrrechte als grundrechtliche Prinzipien. In: SIECKMANN, Jan-R. *Die Prinzipientheorie der Grundrechte*: Studien zur Grundrechtstheorie Robert Alexys. Baden-Baden: Nomos,

aí, sim, estar-se-á diante de uma violação a direito fundamental, a qual não é admissível¹⁷⁵⁰.

Ademais, há que se lembrar que, conforme apresentado no Capítulo 1 deste trabalho, está-se adotando teoria relativista para a determinação do conteúdo essencial dos direitos fundamentais¹⁷⁵¹, de modo tal que se definiu o conteúdo essencial como o resultado da aplicação do teste da proporcionalidade¹⁷⁵². Dessa maneira e, tendo em vista que a segurança jurídica no Estado Democrático de Direito está estreitamente relacionada à proteção dos direitos fundamentais, importa reiterar que a realização da segurança jurídica impõe, em última análise, a intangibilidade do conteúdo essencial dos direitos fundamentais¹⁷⁵³.

Em suma, tem-se que a conclusão acerca da possibilidade de a extinção de um benefício fiscal consistir em intervenção em âmbito de proteção de direitos fundamentais é insuficiente para que se conclua a proposta do presente trabalho relativa à segurança jurídica dos benefícios fiscais quando da extinção dessas medidas. Afinal, a constatação de que normas que extinguem benefícios fiscais intervêm em âmbito de proteção de direitos fundamentais, por si só, pouco contribui para a proteção dos direitos fundamentais – embora seja etapa essencial para a determinação da proteção –, restando determinar se tal intervenção é, ou não, constitucionalmente admissível, o que, reitera-se, exige a aplicação da regra da proporcionalidade¹⁷⁵⁴.

Chega-se, portanto, à seguinte conclusão: caso a extinção de benefícios fiscais caracterize intervenção em âmbito de proteção de direitos fundamentais, faz-se necessário

2007, p. 86; SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 138.

¹⁷⁵⁰ Cf. HILLGRUBER, Christian. Grundrechtlicher Schutzbereich, Grundrechtsausgestaltung und Grundrechtseingriff. In: ISENSEE, Josef; KIRCHHOF, Paul. *Handbuch des Staatsrechts*. V. IX. 3ª ed. Heidelberg: C. F. Müller, 2011, p. 982; PIEROTH, Bodo; SCHLINK, Bernhard. *Grundrechte Staatsrecht II*. 27ª ed. Heidelberg: C. F. Müller, 2011, p. 58; SIECKMANN, Jan-Reinard. *Modelle des Eigentumsschutzes: eine Untersuchung zur Eigentumsgarantie des Art. 14 GG*. Baden-Baden: Nomos, 1998, p. 264.

¹⁷⁵¹ Cf. HESSE, Konrad. *Grundzüge des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland*. 20ª ed. Heidelberg: C. F. Müller, 1999, p. 149.

¹⁷⁵² Cf. ALEXY, Robert. *Theorie der Grundrechte*. 5ª ed. Frankfurt am Main: Suhrkamp, 2006, p. 269.

¹⁷⁵³ Nesse sentido, cf. Capítulo 1.

¹⁷⁵⁴ Cf. ENGLISCH, Joachim. Eigentumsschonende Ertragsbesteuerung. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 3, p. 245, 2003; ISENSEE, Josef. Vertrauensschutz für Steuervorteile: Ein Folgeproblem der Wirtschaftslenkung durch Steuer am Beispiel des § 3a EStG. In: KIRCHHOF, Paul; OFFERHAUS, Klaus; SCHÖBERLE, Horst. *Steuerrrecht, Verfassungsrecht, Finanzpolitik: Festschrift für Franz Klein*. Köln: Otto Schmidt, 1994, p. 623-624.

que tal medida – a extinção de benefícios fiscais – se justifique por meio do teste da proporcionalidade¹⁷⁵⁵, no âmbito do qual deverão ser levados em consideração elementos relativos à confiança do contribuinte.

Antes de se discorrer a esse respeito, contudo, é fundamental esclarecer que se está, aqui, cogitando da intervenção relacionada à norma que extingue benefícios fiscais independentemente de medidas de transição¹⁷⁵⁶ – evitando, assim, a violação de direitos fundamentais. Nesse sentido, é fundamental esclarecer que o legislador ou o administrador não pode ser tolhido no desempenho de sua função, o que, entretanto, não significa uma autorização de violação de direitos fundamentais.

Assim, vale lembrar as três etapas que integram o teste da proporcionalidade: (i) necessidade, (ii) adequação e (iii) proporcionalidade em sentido estrito¹⁷⁵⁷. Na esteira de Kloepfer¹⁷⁵⁸, pode-se afirmar que é fundamental que se verifique se (i) a modificação normativa é necessária para o alcance da finalidade perseguida¹⁷⁵⁹; (ii) a modificação normativa – haja vista sua amplitude e conteúdo – representa uma quebra da continuidade normativa tão somente na medida necessária; e (iii) a modificação legislativa não constitui uma intervenção excessiva e desproporcional, tendo em vista a finalidade buscada.

Faz-se, necessário, neste ponto, um esclarecimento fundamental. Conforme esclarecido no primeiro capítulo deste trabalho, a proteção da confiança *stricto sensu* tem aplicação subsidiária no âmbito do direito brasileiro, de modo que, em princípio, sua aplicação no caso em tela só teria lugar caso se constasse que a intervenção perpetrada pela extinção de benefícios fiscais não configura violação de direito fundamental. Desse modo, buscar-se-ia, por meio da proteção da confiança *stricto sensu*, uma proteção adicional à

¹⁷⁵⁵ Cf. HEY, Johanna. Abbau von Direktsubventionen und Steuervergünstigungen: verfassungsrechtliche terra incognita. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 4, p. 314, 1998; ISENSEE, Josef. Vertrauensschutz für Steuervorteile: Ein Folgeproblem der Wirtschaftslenkung durch Steuer am Beispiel des § 3a EStG. In: KIRCHHOF, Paul; OFFERHAUS, Klaus; SCHÖBERLE, Horst. *Steuerrrecht, Verfassungsrecht, Finanzpolitik*: Festschrift für Franz Klein. Köln: Otto Schmidt, 1994, p. 623-624.

¹⁷⁵⁶ Cf. HEY, Johanna. Abbau von Direktsubventionen und Steuervergünstigungen: verfassungsrechtliche terra incognita. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 4, p. 315, 1998.

¹⁷⁵⁷ Cf. Capítulo 3.

¹⁷⁵⁸ Übergangsgerechtigkeit bei Gesetzänderung und Stichtagsregelungen. *Die Öffentliche Verwaltung*. Stuttgart, V. 31, n. 7, p. 232, abr. 1978.

¹⁷⁵⁹ Como anota Kloepfer, essa questão é especialmente relevante quando a norma até então vigente se prestava à realização da finalidade perseguida pela nova norma (Cf. KLOEPFER, Michael. Übergangsgerechtigkeit bei Gesetzänderung und Stichtagsregelungen. *Die Öffentliche Verwaltung*. Stuttgart, V. 31, n. 7, p. 232, abr. 1978).

confiança do contribuinte na norma veiculadora de benefício fiscal – ainda que a intervenção em direitos fundamentais tenha restado justificada. Conforme demonstrado acima, esse *modus operandi* levaria à inefetividade do princípio da proteção da confiança *stricto sensu*. Com isso, com fulcro na doutrina de Johanna Hey¹⁷⁶⁰ e a fim de se otimizar a realização da segurança jurídica, entende-se pertinente uma integração de elementos relativos à proteção da confiança – *stricto sensu* – ao teste da proporcionalidade *stricto sensu*. Desse modo, como já enfatizado, é possível, quando da ponderação de bens jurídicos, uma ampla apreensão de todas as razões que contribuem para que seja concedido algum tipo de proteção ao contribuinte.

Tendo em vista que já se teceram, acima, considerações relativas ao teste da proporcionalidade e que o exame da proporcionalidade *stricto sensu* pode ser sobremaneira relevante quando do exame da proporcionalidade da intervenção em direitos fundamentais decorrentes da extinção de benefícios fiscais, deve-se concentrar a presente análise em peculiaridades relativas à terceira etapa do teste da proporcionalidade a serem levadas em conta quando está em jogo a extinção de benefícios fiscais. Para tanto, há que se notar que, embora o exame da proporcionalidade em sentido estrito seja considerado, por alguns, como dotado de alto grau de subjetividade e, por isso, até despiciendo, deve-se reiterar, na esteira de Virgílio Afonso da Silva¹⁷⁶¹, que o grau de objetividade inerente a essa etapa do teste da proporcionalidade não diverge daquela relativa às demais etapas (necessidade e adequação). Nesse diapasão, como observa o autor, embora não se possa buscar objetividade tal que conduza a soluções matemáticas¹⁷⁶², é importante buscar “regras de argumentação, critérios de valoração ou a fundamentação de precedências condicionadas”¹⁷⁶³. Diante disso, deve-se lembrar que, no caso de intervenção no âmbito de proteção de direitos fundamentais decorrente da extinção de benefícios fiscais, elementos relativos à proteção da confiança devem ser considerado¹⁷⁶⁴.

¹⁷⁶⁰ HEY, Johanna. *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2002, p. 180 e ss.

¹⁷⁶¹ *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 177.

¹⁷⁶² Vale fazer alusão à proposta de Alexy relativa à “fórmula do peso” (*Gewichtsformel*). Para maiores considerações a respeito cf. ALEXY, Robert. Die Gewichtsformel. In: JICKELI, Joachim; KREUTZ, Peter; REUTER, Dieter. *Gedächtnisschrift für Jürgen Sonnenschein*. Berlin: de Gruyter, 2003, p. 771-792.

¹⁷⁶³ Cf. SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 176.

¹⁷⁶⁴ Assim, na esteira de Hey, tem-se que a proteção da confiança atua como um “fator de ponderação” (*Abwägungsfaktor*) (HEY, Johanna. *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2002, p. 180 e ss).

Dessa forma, a fim de se buscar uma maior objetivação do sopesamento¹⁷⁶⁵, que no presente caso, deverá levar em consideração aspectos relativos ao princípio da proteção da confiança *stricto sensu* – conforme sugerido por Johanna Hey¹⁷⁶⁶ –, propõe-se uma “racionalização” deste¹⁷⁶⁷. Nesse sentido, na esteira de Joachim Englisch e Beate Plum¹⁷⁶⁸, importa apontar alguns critérios a serem considerados relativamente ao interesse estatal na modificação normativa, bem como critérios relativos ao interesse do cidadão na manutenção da norma até então vigente – *in casu*, uma norma veiculadora de benefícios fiscais.

Dessa maneira, destaca-se, primeiramente, a relevância de se desenvolver critérios relativos ao interesse estatal na modificação normativa, de modo a se afastar meros argumentos genéricos – “motivos imperiosos de bem comum” (*zwingenden Gründe des gemeinen Wohls*)¹⁷⁶⁹ – e que, consequentemente, pouco contribuem para a proteção dos direitos fundamentais e para a realização ótima da segurança jurídica. Assim, pode-se

¹⁷⁶⁵ Embora se utilize, aqui a expressão “sopesamento” relativamente ao equacionamento de interesses realizados no âmbito do “teste da proporcionalidade”, a exemplo da doutrina germânica que utiliza a expressão “*Abwägung*”, importa trazer à baila o seguinte esclarecimento metodológico:

“Indaga-se, porém se seria possível falar de ‘ponderação’ como conteúdo do princípio de proporcionalidade *stricto sensu*, no cotejo entre os meios examinados e os fins constitucionais. É indubitoso que sim, mas não com o mesmo sentido ou funcionalidade. Nesta, são examinados o grau de lesão potencial do direito e o equivalente prejuízo à satisfação do outro elemento em conflito, mediante comparação, para que se possa determinar a solução de menor afetação aos interesses envolvidos, única e exclusivamente, com vistas a permitir a continuidade ou não da medida restritiva de direitos. Neste passo, a preocupação com o sopesamento das dimensões de peso dos princípios, à luz de certo caso concreto, de modo completamente oposto, tem como propósito garantir a afirmação dos princípios envolvidos, sem derrotabilidade, por se tratar de mandamentos de otimização, a serem realizados nas máximas possibilidades, em coerência com os bens protegidos, sem exclusões. Claramente, está-se a falar de coisas muito diferentes. Com isso, pode-se dizer de ponderação na aplicação do *princípio da proporcionalidade*, mas não se mostra coextensiva do *sopesamento*, como observado” (TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 645).

¹⁷⁶⁶ *Abbau von Direktsubventionen und Steuervergünstigungen: verfassungsrechtliche terra incognita. Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 4, p. 315, 1998.

¹⁷⁶⁷ Cf. ENGLISCH, Joachim; PLUM, Beate. Schutz des Vertrauens auf Steuergesetze, Finanzrechtsprechung und Regelungen der Finanzverwaltung. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 4, p. 356 e ss., 2004.

¹⁷⁶⁸ Há que se notar, entretanto, que Joachim Englisch e Beate Plum apontam critérios para a racionalização do processo de sopesamento realizado no âmbito do teste da confiança, ou seja, quando da aplicação do princípio da proteção da confiança; e não, propriamente, no âmbito do teste da proporcionalidade, da forma aqui desenvolvida (ENGLISCH, Joachim; PLUM, Beate. Schutz des Vertrauens auf Steuergesetze, Finanzrechtsprechung und Regelungen der Finanzverwaltung. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 4, p. 356 e ss., 2004). Não obstante, as considerações desses autores relativas aos critérios de sopesamento a serem adotadas no âmbito do teste da confiança trazem relevante contribuição para o sopesamento a ser realizado do âmbito do teste da proporcionalidade (proporcionalidade *stricto sensu*), porquanto se deve, conforme modelo aqui adotado, levar em consideração elementos relativos à proteção da confiança no âmbito do teste da proporcionalidade *stricto sensu*.

¹⁷⁶⁹ Cf. ENGLISCH, Joachim; PLUM, Beate. Schutz des Vertrauens auf Steuergesetze, Finanzrechtsprechung und Regelungen der Finanzverwaltung. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 4, p. 356, 2004.

apresentar, de forma exemplificativa, os seguintes critérios a serem levados em consideração relativamente ao interesse estatal na modificação¹⁷⁷⁰:

1. A “qualidade” da norma a ser alterada. Normas viciadas geram, para o Estado, em princípio, uma obrigatoriedade relativa à sua modificação, de modo que a inconstitucionalidade ou a ilegalidade – nesse caso, pode-se mencionar, como exemplo, a incompatibilidade do benefício considerado com a Lei Complementar nº 75¹⁷⁷¹ – de normas veiculadoras de benefício fiscais têm o condão de intensificar o interesse estatal em sua modificação;
2. A finalidade da modificação normativa. Finalidades extrafiscais tendem a concorrer de forma mais intensa para a “construção” do interesse estatal na modificação normativa. Ao contrário, finalidades fiscais apenas devem ser consideradas em situações excepcionais¹⁷⁷², lembrando-se que a “indisciplina orçamentária” não justifica uma intervenção em direitos fundamentais¹⁷⁷³. Ainda neste tópico, deve-se mencionar que a modificação normativa voltada à proteção do ordenamento jurídico ganha especial relevância, intensificando o interesse estatal na modificação normativa¹⁷⁷⁴. Note-se que esse aspecto está estreitamente relacionado ao tópico anterior, uma vez que se adquire relevo quando se está diante da extinção de benefícios fiscais em virtude de sua irregularidade. Dessa forma, em visando a modificação legislativa ao restabelecimento da ordem jurídica, as finalidades fiscais e extrafiscais perdem importância no âmbito da ponderação.

¹⁷⁷⁰ Cf. ENGLISCH, Joachim; PLUM, Beate. Schutz des Vertrauens auf Steuergesetze, Finanzrechtsprechung und Regelungen der Finanzverwaltung. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 4, p. 356 e ss, 2004.

¹⁷⁷¹ BRASIL. Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. Disponível em: < https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp24.htm#art13>. Acesso em: 31 dez. 2012.

¹⁷⁷² Exemplificativamente, vale fazer alusão ao exemplo alemão da reunificação do país, porquanto se trata de situação que acarretou uma necessidade excepcional de recursos (Cf. ENGLISCH, Joachim; PLUM, Beate. Schutz des Vertrauens auf Steuergesetze, Finanzrechtsprechung und Regelungen der Finanzverwaltung. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 4, p. 357, 2004).

¹⁷⁷³ Cf. ENGLISCH, Joachim; PLUM, Beate. Schutz des Vertrauens auf Steuergesetze, Finanzrechtsprechung und Regelungen der Finanzverwaltung. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 4, p. 357, 2004.

¹⁷⁷⁴ Cf. ENGLISCH, Joachim; PLUM, Beate. Schutz des Vertrauens auf Steuergesetze, Finanzrechtsprechung und Regelungen der Finanzverwaltung. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 4, p. 357, 2004.

Sob o ponto de vista do contribuinte, os seguintes critérios, além de outros que sejam pertinentes, devem ser levados em consideração quando da “construção” do interesse na manutenção do benefício fiscal:

1. A intensidade da intervenção¹⁷⁷⁵ em direitos fundamentais. Uma intervenção mais gravosa enseja uma maior proteção, ao passo que intervenções irrelevantes reduzem a necessidade de proteção¹⁷⁷⁶. Trata-se do mais importante fator a ser considerado¹⁷⁷⁷;
2. O fato de o benefício fiscal ter sido concedido por prazo certo ou indeterminado, sendo que a extinção de benefícios temporários antes do decurso do prazo estabelecido justifica uma maior proteção¹⁷⁷⁸;
3. A aparência de regularidade ou irregularidade da norma¹⁷⁷⁹. Se, por um lado, a regularidade aparente concorre a favor da manutenção normativa, por outro lado, o fato de a irregularidade – mormente a inconstitucionalidade de uma norma – ser facilmente reconhecível tem o condão de reduzir a necessidade de proteção a ser conferida a o contribuinte;
4. A efetividade da norma veiculadora do benefício fiscal. A aptidão da norma de benefícios fiscais no tocante à realização da finalidade por ela perseguida reduz a o

¹⁷⁷⁵ Cf. SCHWARZ, Kyrill-A. *Vertrauensschutz als Verfassungsprinzip: eine Analyse des nationalen Rechts, des Gemeinschaftsrechts und der Beziehungen zwischen beiden Rechtskreisen*. Baden-Baden: Nomos, 2001, p. 313.

¹⁷⁷⁶ Cf. ENGLISCH, Joachim; PLUM, Beate. Schutz des Vertrauens auf Steuergesetze, Finanzrechtsprechung und Regelungen der Finanzverwaltung. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 4, p. 358, 2004.

¹⁷⁷⁷ Cf. HEY, Johanna. Abbau von Direktsubventionen und Steuervergünstigungen: verfassungsrechtliche terra incognita. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 4, p. 315, 1998; HEY, Johanna. *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2002, p. 182.

¹⁷⁷⁸ Cf. HEY, Johanna. Die rückwirkende Abschaffung der Sonderabschreibungen auf Schiffsbeteiligungen. *Betriebs-Berater*, Frankfurt am Main, n. 28/29, p. 1448, 1998; STÖTZEL, Martin. *Vertrauensschutz und Gesetzesrückwirkung: grundtypen abgestufter Vertrauensschutzpositionen, abgeleitet aus der Rückwirkungsrechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts*. Frankfurt am Main: Peter Lang, 2002, p. 200.

¹⁷⁷⁹ Cf. ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 375-381; ENGLISCH, Joachim; PLUM, Beate. Schutz des Vertrauens auf Steuergesetze, Finanzrechtsprechung und Regelungen der Finanzverwaltung. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 4, p. 358, 2004.

interesse estatal em sua alteração¹⁷⁸⁰, ainda que se trate de norma inválida. Neste caso, deve se verificar, portanto, se a norma veiculadora de benefício fiscal *ainda* é apta à perseguir sua finalidade. Assim, de outra banda, caso a norma veiculadora de benefício fiscal já tenha atingido sua finalidade, haverá uma intensificação do interesse estatal na extinção desse benefício¹⁷⁸¹.

A doutrina, mormente alemã, arrola inúmeros outros critérios que, a partir de uma primeira análise, poderiam ser incluídos em uma das duas “listas” acima¹⁷⁸². De fato, reconhece-se, aqui, o caráter meramente exemplificativo das listas ora mencionadas, de modo que outros critérios podem vir a ser a elas acrescidos. Não obstante, há critérios frequentemente mencionados que devem ser rejeitados, em virtude de sua incompatibilidade com o ordenamento jurídico brasileiro ou com a dogmática dos benefícios fiscais. Nesse sentido, vale fazer referência ao critério da “durabilidade” da norma objeto de modificação, critério que intensificaria o interesse do contribuinte na manutenção normativa¹⁷⁸³. Relativamente a benefícios fiscais, todavia, tal observação não se justifica, tendo em vista que a temporariedade, como já evidenciado acima, é inerente a tais medidas. Pois, conforme se tem demonstrado ao longo deste trabalho, benefícios fiscais devem ser concedidos tão somente enquanto justificáveis. Desse modo, uma vez que tais medidas tenham atingido a finalidade da norma que as veiculou ou, ainda, uma vez que tenha restado manifesta sua inaptidão em fazê-lo, sua extinção se impõe. De qualquer modo, dadas as diversas finalidades que podem ser perseguidas por benefícios fiscais, não é possível estabelecer, de forma abstrata e genérica, uma correlação entre tempo e justificabilidade do benefício fiscal. Assim, conclui-se que o elemento “durabilidade” não

¹⁷⁸⁰ Cf. KLENKE, Reinhard. *Wirtschaftssubventionen und Eigentums garantie des Art. 14 Grundgesetz*. 1975. 181 f. Dissertation (Doktor der Rechte) – Rechtswissenschaftliche Fakultät der Ruhr-Universität, Bochum, 1975, p. 85.

¹⁷⁸¹ Cf. HEY, Johanna. *Abbau von Direktsubventionen und Steuervergünstigungen: verfassungsrechtliche terra incognita*. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 4, p. 315, 1998.

¹⁷⁸² Reitera-se, entretanto, que esses critérios normalmente são mencionados no âmbito de uma análise do princípio da proteção da confiança, sem que se adote a distinção aqui esposada entre proteção da confiança *lato sensu* e *stricto sensu*. Nesse sentido, cf. LEISNER, Anna. *Vertrauen in staatliches Handeln – ein unkalkulierbares Risiko? Zu einer Grundsatzentscheidung des Bundesverfassungsgerichts über die Rückwirkung von Steuernormen*. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 3, p. 261-263, 1998; MUCKEL, Stefan. *Kriterien des verfassungsrechtlichen Vertrauensschutzes bei Gesetzesänderung*. Berlin: Duncker und Humblot, 1989, p. 79 e ss.; STÖTZEL, Martin. *Vertrauensschutz und Gesetzesrückwirkung: grundtypen abgestufter Vertrauensschutzpositionen, abgeleitet aus der Rückwirkungsrechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts*. Frankfurt am Main: Peter Lang, 2002, p. 162 e ss.

¹⁷⁸³ Cf. ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 394.

deve militar em favor de nenhum dos lados da balança, quando benefícios fiscais estão em jogo.

Ante essas considerações, cabe, agora, discorrer acerca da aplicação do teste da proporcionalidade quando a extinção de benefícios fiscais caracterizar intervenção em direitos fundamentais, diferenciando-se duas situações, quais sejam, (i) a extinção ou modificação normativa obrigatória; (ii) a extinção de benefícios fiscais em virtude do exercício da discricionariedade legislativa/administrativa, a qual pode relacionar-se a uma modificação de orientação política¹⁷⁸⁴.

Antes, contudo, importa aludir ao chamado “duplo controle de proporcionalidade” aludido no Capítulo 2 deste trabalho, de modo que, também aqui, pode-se falar em um controle de proporcionalidade abstrato e concreto¹⁷⁸⁵.

5.5.1. Extinção Obrigatória de Benefícios Fiscais

De plano, há que se observar que, caso se esteja diante de uma inconstitucionalidade ou de uma ilegalidade – levando-se, em consideração, inclusive, as limitações à concessão de benefícios fiscais decorrentes de tratados internacionais, conforme demonstrado no Capítulo 4¹⁷⁸⁶ – surge, para o Estado, um dever de retirar a norma irregular do ordenamento jurídico¹⁷⁸⁷. Não obstante, utilizar-se-á, nos parágrafos subsequentes, a expressão “interesse estatal nas modificação normativa” – e suas variantes –, a fim de se manter uma coerência terminológica com o disposto acima. Ademais, a

¹⁷⁸⁴ Essas duas situações foram objeto de análise acima.

¹⁷⁸⁵ Cf. MENDES, Gilmar Ferreira. *Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade: estudos de direito constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 79 e ss.

¹⁷⁸⁶ Nesse passo, ordenamentos jurídicos europeus devem ter especial atenção à compatibilidade de benefícios fiscais com o direito comunitário, de modo que a revogação de benefícios incompatíveis ostentam relevo no âmbito da presente análise. Nesse sentido, Johanna Hey anota que o dever de extinção de subvenções incompatíveis com o direito comunitário tende a justificar a intervenção em direitos fundamentais decorrente da revogação de benefícios fiscais, ressaltando, entretanto, que isso não deve levar a uma completa ineficácia de direitos fundamentais assegurados pelo direito interno dos países-membros, de modo a se admitir um regime de transição compatível com o direito comunitário (HEY, Johanna. *Abbau von Direktsubventionen und Steuervergünstigungen: verfassungsrechtliche terra incognita. Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 4, p. 315, 1998).

¹⁷⁸⁷ Cf. HEY, Johanna. *Vertrauen in das fehlerhafte Steuergesetz*. In: PEZZER, Heinz-Jürgen. *Vertrauensschutz im Steuerrecht*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2004, p. 92.

utilização da expressão “interesse estatal” resta justificada, tendo em vista que esse “dever” estatal deverá ser sopesado com o interesse no contribuinte na concessão de proteção, a qual pode ser proporcionada por meio de regime de transição.

A extinção ou modificação de benefícios fiscais em virtude de algum vício pode ter natureza material ou formal¹⁷⁸⁸, conforme apontado acima.

Assim, ter-se-ia como vício material, por exemplo, o fato de a própria norma veiculadora de benefícios fiscais implicar violação de direitos fundamentais, por não ser justificável¹⁷⁸⁹. Note-se que, neste caso, a extinção do benefício superaria com facilidade os testes da necessidade e da adequação¹⁷⁹⁰. De qualquer modo, ter-se-ia um conflito de direitos fundamentais, a exigir sopesamento¹⁷⁹¹, porquanto se está partindo do pressuposto de que a extinção do benefício também acarreta intervenção em direitos fundamentais.

Relativamente aos vícios formais, pode-se mencionar, exemplificativamente, a ausência de lei específica¹⁷⁹² ou de autorização do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz) – o que redundaria em descumprimento da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975 e, conseqüentemente, do disposto no artigo 155, § 2º, XII, “g”, da Constituição Federal – para a concessão do benefício.

A análise dessa situação é sobremaneira relevante, porquanto relacionada a aspecto central da chamada “guerra fiscal”, descrita por Bercovici como uma “luta fatricida de captação de recursos da iniciativa privada”¹⁷⁹³. Embora a guerra fiscal entre os Estados brasileiros não seja fenômeno recente, ela tem se manifestado de formas diversas ao longo da história. Desse modo, se por um lado, a guerra fiscal manifestava-se, na República

¹⁷⁸⁸ Cf. BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 308-310.

¹⁷⁸⁹ Cf. WERNSMANN, Rainer. *Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2005, p. 409-410.

¹⁷⁹⁰ Cf. HEY, Johanna. *Abbau von Direktsubventionen und Steuervergünstigungen: verfassungsrechtliche terra incognita*. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 4, p. 315, 1998.

¹⁷⁹¹ Cf. HEY, Johanna. *Abbau von Direktsubventionen und Steuervergünstigungen: verfassungsrechtliche terra incognita*. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 4, p. 315, 1998.

¹⁷⁹² Cf. art. 150, § 6º da Constituição Federal.

¹⁷⁹³ BERCOVICI, Gilberto. *Desigualdades regionais, Estado e Constituição*. São Paulo: Max Limonad, 2003, p. 173.

Velha, por meio da cobrança de impostos interestaduais¹⁷⁹⁴; por outro dado, desde a década de 1980 ela tem se manifestado especialmente por meio da concessão de benefícios fiscais, mormente por aqueles relativos ao ICMS. Importa esclarecer, entretanto, que outras práticas voltadas à atração de investimentos privados, tais como a concessão de empréstimos, também podem ser reconduzidas à noção de “guerra fiscal”¹⁷⁹⁵.

A fim de se discorrer acerca do controle de proporcionalidade da extinção de benefícios fiscais em virtude de vícios formais, é fundamental, primeiramente, rechaçar a ideia pré-concebida de que o vício formal impõe a retirada imediata da norma veiculadora do benefício fiscal do ordenamento, com efeitos *ex tunc*. Nesse sentido, há que se observar, primeiramente, que a intervenção em direitos fundamentais considerada decorre justamente da extinção de um dado benefício fiscal e não – diretamente¹⁷⁹⁶ – da norma veiculadora

¹⁷⁹⁴ “Durante a República Velha, dominada pela ideologia liberal da intervenção na ordem econômica e social e pelo federalismo dualista, a guerra fiscal foi um fato corriqueiro, por meio da cobrança de impostos interestaduais, prejudicando a circulação de bens e serviços, bem como retardando a unificação de um mercado interno nacional, o que só ocorreria após a Revolução de 1930. Os impostos interestaduais eram expressamente proibidos pela Constituição de 1891 (artigos 9º, § 2º e 11, 1º). Desejando melhorar sua situação econômico-financeira, diversos Estados, todavia, exigiam esse tipo de tributo, que chegou a constituir parcela considerável das receitas estaduais no período. Com a cobrança de impostos interestaduais sobre seus produtos, alguns Estados reagiram, criando impostos semelhantes apenas sobre produtos oriundos daqueles Estados onde sofriam barreira tributária. Surgiram, assim, as guerras fiscais da República Velha, com inúmeras disputas entre os Estados de Pernambuco, Rio Grande do Sul, Alagoas, Bahia, Ceará, Maranhão, Minas Gerais, Pará, Paraíba e Rio Grande do Norte” (BERCOVICI, Gilberto. *Desigualdades regionais, Estado e Constituição*. São Paulo: Max Limonad, 2003, p. 183-184).

¹⁷⁹⁵ Vale transcrever, nesse sentido, a definição de “guerra fiscal” apresentada por Hugo de Brito Machado: “A expressão guerra fiscal tem sido utilizada para designar as práticas adotadas pelos Estados, em matéria tributária, para atrair empresas para os seus territórios. Essas práticas são as mais diversas, que vão desde a isenção pura e simples do ICMS por determinado prazo, até a concessão de empréstimo correspondente ao valor desse imposto, para resgate a prazo tão longo e com descontos tão grandes que praticamente anulam a obrigação de resgate” (MACHADO, Hugo de Brito. Proibição da guerra fiscal e a redução das desigualdades regionais. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Grandes questões atuais do direito tributário*. V. 15. São Paulo: Dialética, 2011, p. 126).

¹⁷⁹⁶ Conforme se discorreu acima, a configuração da intervenção em direitos fundamentais pela norma que extingue/modifica benefícios fiscais pressupõe que, em momento anterior, o contribuinte tenha desempenhado uma determinada atividade, induzido pela norma veiculadora de benefícios fiscais. Portanto, se, por um lado, a intervenção em direitos fundamentais ora considerada é representada pela norma que extingue/modifica direitos fundamentais, por outro lado, a caracterização dessa intervenção pressupõe que a norma veiculadora do benefício fiscal tenha produzido efeito indutor. Assim, pode-se afirmar que, em última instância, os efeitos deocorrentes da norma veiculadora de benefícios fiscais são relevantes para que a norma que extingue ou modifique tais benefícios caracterize intervenção em direitos fundamentais. Neste ponto é fundamental observar que essa produção de efeitos independe da regularidade formal da norma. Consoante demonstrado no Capítulo 3, segundo a orientação moderna, a intervenção em direitos fundamentais caracteriza-se a partir dos efeitos de uma ação estatal. Há que se reiterar, portanto, que a configuração da intervenção em direitos fundamentais a partir da orientação moderna tem como ponto de referência os direitos fundamentais atingidos, e não a ação estatal, como se verificava sob a orientação clássica (Cf. HILLGRUBER, Christian. Grundrechtlicher Schutzbereich, Grundrechtsausgestaltung und Grundrechtseingriff. In: ISENSEE, Josef; KIRCHHOF, Paul. *Handbuch des Staatsrechts*. V. IX. 3ª ed. Heidelberg: C. F. Müller, 2011, p. 1020). Dessa forma, o fato de normas veiculadoras de benefícios fiscais serem eivadas de vícios – até mesmo de invalidade – não descaracteriza a eventual intervenção em direitos fundamentais a ela relacionada.

dos benefícios fiscais. Em segundo lugar, há que se notar que a eliminação de vícios formais consiste em finalidade relacionada ao cumprimento de desideratos constitucionais como quaisquer outros¹⁷⁹⁷. Desse modo, o fato de se estar diante de um vício formal não afasta a necessidade de justificação da intervenção representada pela extinção dos benefícios fiscais, o que impõe a necessidade de aplicação do teste da proporcionalidade. Em suma, não se pode afirmar que a presença de irregularidade formal impõe a imediata extinção do benefício, com efeitos *ex tunc*, sem maiores considerações¹⁷⁹⁸.

Não se pode negar, todavia, que, no caso de irregularidade formal das normas veiculadoras de benefícios fiscais, a adequação e a necessidade e a adequação da extinção tais benefícios são dificilmente contestáveis. Desse modo, tem-se que a análise acerca da admissibilidade dessa extinção tende a concentrar-se na proporcionalidade *stricto sensu*. Vale lembrar que essa última fase do teste da proporcionalidade visa a impedir que medidas necessárias e adequadas ao alcance de suas finalidades restrinjam de forma excessiva direitos fundamentais¹⁷⁹⁹. Assim, pode-se afirmar que a terceira etapa do teste da proporcionalidade, isto é, a proporcionalidade em sentido estrito, torna-se sobremaneira relevante quando se busca aferir a legitimidade da extinção de benefícios fiscais irregulares.

¹⁷⁹⁷ Vale lembrar, por exemplo, que o fato de determinado benefício fiscal não ter sido concedido por lei específica fere a legalidade e o fato de não ter havido autorização do Confaz para determinado benefício vai de encontro ao pacto federativo. Nesse sentido, Humberto Ávila anota que “o princípio da legalidade não é nem o único nem o mais importante princípio constitucional. Ao lado dele existem outros princípios que protegem a confiança dos particulares, com os quais ele deve ser coerentemente harmonizado” (ÁVILA, Humberto. Benefícios fiscais inválidos e a legítima expectativa do contribuinte. *Revista Diálogo Jurídico*, Salvador, CAJ – Centro de Atualização Jurídica, n. 13, abr./mai. 2002. Disponível on-line em: <<http://www.direitopublico.com.br>>. Acesso em 26 out. 2011). Nesse sentido, cf. BLANKE, Hermann-Josef. *Vertrauensschutz im deutschen und europäischen Verwaltungsrecht*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2000, p. 102.

¹⁷⁹⁸ De forma ilustrativa, vale fazer alusão às seguintes considerações: “É comum a observação no sentido de que, sendo o benefício fiscal inválido, necessariamente deve ser anulado ou revogado. Ocorre que, em muitos casos, não há prejuízo para o Estado. Ao contrário, a manutenção do benefício fiscal contribui para a realização dos fins constitucionalmente atribuídos ao próprio Estado. Se assim é, não se pode falar em prejuízo jurídico em sentido amplo. É vedado à administração, portanto, anular ou revogar o ato administrativo apenas em razão de uma irregularidade formal, quando outras tantas razões apontam em sentido contrário”. (...)

Em terceiro lugar, o benefício fiscal não poderá ser anulado ou revogado quando a sua manutenção contribuir para a concretização de finalidades que o próprio poder público deve realizar. Se o benefício deu causa a um empreendimento, cuja continuidade – se interessa também ao Poder Público – será ameaçada pela revogação do benefício fiscal, há dever de manter o benefício (ÁVILA, Humberto. Benefícios fiscais inválidos e a legítima expectativa do contribuinte. *Revista Diálogo Jurídico*, Salvador, CAJ – Centro de Atualização Jurídica, n. 13, abr./mai. 2002. Disponível on-line em: <<http://www.direitopublico.com.br>>. Acesso em 26 out. 2011).

¹⁷⁹⁹ Cf. SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 175.

Note-se que, neste caso, que o fato de a norma a ser revogada estar viciada tem o condão de intensificar o interesse do Estado na sua retirada do ordenamento jurídico, afinal, está-se diante de situação que torna obrigatória a retirada dos benefícios fiscais. A isso soma-se o fato de que, por consequência, a extinção dos benefícios fiscais visa ao restabelecimento da regularidade jurídica, de modo que considerações relativas à eventual finalidade fiscal ou extrafiscal subjacente à extinção dos benefícios perde relevância. Em suma, conclui-se que, no caso de benefícios fiscais irregulares, há um elevado interesse estatal na extinção do benefício.

Dessa forma, a necessidade de concessão de proteção depende de o interesse do contribuinte na manutenção do benefício “pesar mais” que o interesse estatal em sua extinção, o qual reitera-se, é sobremaneira relevante no caso de benefícios irregulares. Assim, deve-se lembrar os fatores que militam a favor do contribuinte quando da realização do sopesamento ora analisado.

Com base no rol exemplificativo acima apresentado, vale lembrar que, caso o benefício considerado tenha sido concedido por prazo certo, o contribuinte faz jus a uma maior proteção. Nesse ponto, faz-se fundamental um importante alerta. Poder-se-ia argumentar que a questão do prazo pelo qual o benefício foi concedido não ostenta nenhuma relevância na presente análise, pois, caso se esteja diante de uma intervenção em direitos fundamentais decorrente da extinção de benefícios fiscais concedidos por prazo certo, tratar-se-ia de benefícios condicionados e concedidos por prazo certo, os quais gerariam direito adquirido, dispensando, portanto, a análise de proporcionalidade ora empreendida. Ocorre que, conforme demonstrado acima, embora a configuração da intervenção em direitos fundamentais pressuponha uma “atividade prévia” do contribuinte, não há uma correlação necessária entre a existência de uma “condição” – da forma tradicionalmente concebida no direito brasileiro relativamente a benefícios fiscais – e a necessidade de uma atividade prévia, até porque é perfeitamente possível falar em condições implícitas¹⁸⁰⁰, conforme já enfatizado. Em suma, nesse caso o interesse do contribuinte na manutenção do benefício será intensificado caso o benefício extinto tenha sido concedido por prazo certo¹⁸⁰¹.

¹⁸⁰⁰ Cf. DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Da lei tributária no tempo*. São Paulo: Obelisco, 1968, p. 276.

¹⁸⁰¹ Vale enfatizar, novamente, que, caso se tratasse de benefício fiscal concedido por prazo certo e sujeito a condições, haveria direito adquirido a tal benefício, de modo que presente análise seria desnecessária.

Ademais, para a construção do interesse do contribuinte na manutenção do benefício fiscal deve ser levada em consideração a intensidade da intervenção em direitos fundamentais verificada. Há que se lembrar, que, neste contexto, adquire maior relevância a intervenção em direitos de propriedade, a qual é aferida por meio da desvalorização da “propriedade investida” com o fito de se obter a vantagem tributária, lembrando-se que benefícios fiscais, em si considerados, não integram o âmbito de proteção do direito de propriedade.

A aparência de regularidade ou irregularidade na norma veiculadora de benefícios fiscais assume extrema relevância quando da realização do teste da proporcionalidade *stricto sensu* da extinção de benefícios fiscais irregulares. Desse modo, em linhas gerais, tem-se que, se, por um lado, a presunção de legitimidade dos atos normativos intensifica o interesse do contribuinte na manutenção do benefício¹⁸⁰²; por outro lado, tal proteção pode ser reduzida caso se constate que a irregularidade da norma era de conhecimento do contribuinte¹⁸⁰³, o que será agravado caso o contribuinte não tenha agido de boa fé, tendo havido, por exemplo, dolo, fraude, ou simulação, de forma a, inclusive, contribuir para a irregularidade¹⁸⁰⁴. Dada a relevância da questão da “aparência de regularidade” para a

¹⁸⁰² A relevância da presunção de legitimidade relativamente a proteção de benefícios fiscais resta evidente na seguinte decisão, do Superior Tribunal de Justiça:

“TRIBUTÁRIO. ICMS. GUERRA FISCAL. BENEFÍCIO CONCEDIDO SEM CONVÊNIO INTERESTADUAL. NULIDADE. ART. 8º, I, DA LC 24/1975. INEXISTÊNCIA DE ADIN. RECONHECIMENTO DO CRÉDITO.

1. É conhecida a jurisprudência do egrégio STF pela inconstitucionalidade de normas estaduais que admitem benefícios sem convênio autorizativo. Os créditos presumidos ou fictícios assim concedidos são nulos, nos termos do art. 8º, I, da LC 24/1975.

2. A Segunda Turma reconheceu a impossibilidade de aproveitamento desses créditos, ao julgar o AgRg no Ag 1.243.662/MG (Rel. Min. Eliana Calmon, j. 1º.3.2011).

3. Entretanto, o colegiado reviu esse entendimento para impor a observância do crédito fictício pelo Estado de destino, acolhendo a tese de que a inconstitucionalidade deve ser previamente declarada em ADIn específica, relativa à lei do Estado de origem (RMS 31.714/MT, j. 3.5.2011, rel. Min. Castro Meira).

4. Recurso Ordinário provido” (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso em Mandado de Segurança nº 32.453/MT. Recorrente: Vivo S/A. Recorrido: Estado de Mato Grosso. Relator: Ministro Herman Benjamin. Julgamento: 7 jun. 2011. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sSeq=1049311&sReg=201001183112&sData=20110610&formato=PDF>. Acesso em: 16 jan. 2013).

¹⁸⁰³ Cf. HEY, Johanna. Vertrauen in das fehlerhafte Steuergesetz. In: PEZZER, Heinz-Jürgen. *Vertrauensschutz im Steuerrecht*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2004, p. 103-104.

¹⁸⁰⁴ “O importante é que não se pode afastar a proteção da confiança apenas e tão somente porque a base da confiança é, sob alguma perspectiva, irregular, como entende a doutrina. O *conhecimento* de uma visível inconstitucionalidade, portanto, embora gere uma *limitada* proteção da confiança, não a exclui automaticamente.

Do mesmo modo, o conhecimento efetivo do vício do ato, especialmente quando ele é evidente, milita contra a geração de uma confiança legítima. Mais ainda: a participação do particular na produção do vício, quando, por exemplo, age com dolo, coação ou suborno, ou fornece dados falsos ou inexatos. Daí se afirmar que sem

proteção de direitos fundamentais quando da extinção de benefícios fiscais irregulares, importa tecer algumas considerações mais detidas a esse respeito, lembrando-se que essa questão ocupa – deveria ocupar, pelo menos – lugar de relevo no debate relativo à extinção de benefícios fiscais concedidos no âmbito da “guerra fiscal” entre os Estado da Federação, porquanto, por vezes, a aparência de regularidade dessas medidas é dificilmente defensável¹⁸⁰⁵, o que tem o condão de reduzir a proteção a ser concedida ao contribuinte. Não se pode negligenciar, entretanto, a importância da “aparência de regularidade” para proteção do contribuinte quando da extinção de quaisquer benefícios fiscais irregulares.

Assim, de forma estritamente relacionada à presunção de legitimidade das normas veiculadoras de benefícios fiscais, está o fato de que atos estatais, mesmo que irregulares, devem servir de “base de confiança”^{1806 e 1807}, de modo que é dado ao cidadão confiar em tais normas, e, inclusive, realizar atos de disposição influenciados por elas – o que caracterizaria o efeito indutor. A constatação de que normas irregulares podem gerar

boa-fé subjetiva, como estado subjetivo de ausência de dolo, não há boa-fé objetiva, como proteção do ordenamento relativamente a atos, mesmo irregulares, que criam direitos para o particular” (Cf. ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário*: São Paulo: Malheiros, 2011, p. 377).

E ainda:

“Como apontamos em diversas passagens deste trabalho, no entanto, para a aplicação do princípio da confiança legítima é indispensável que a expectativa da parte seja legítima e razoável. A confiança legítima contém um elemento ético de grande relevância, a exigir a boa-fé dos destinatários do ato estatal benéfico e a dignidade das suas expectativas, inclusive para não proteger a confiança quando houver a obtenção do ato por erro, malícia, ameaça, corrupção ou incurrência. Se não há boa-fé, a confiança não é legítima.

Isso exige daquele que invoca o princípio uma posição subjetiva na qual estejam ausentes a intenção de enganar, a retenção de informações necessárias para a correta decisão administrativa e um comportamento que não se identifique com uma atuação negligente, contrário ao que se esperaria de um ‘bom pai de família’ ou de um ‘comerciante ou empresário prudente e honesto’. Logo, se estivermos diante de um caso de evidente ilegalidade, a confiança do particular na validade e manutenção do ato estatal é inexistente ou proveniente de sua culpa grave, motivo pelo qual não é passível de proteção” (SIMONE, Diego Caldas R. de. *Segurança jurídica e tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 274).

¹⁸⁰⁵ Nesse sentido, vale fazer alusão às seguintes anotações de Bercovici: “Se houvesse uma política nacional de atração de investimentos privados, o setor público ofereceria certos tipos de incentivos, cuja iniciativa e controle estariam nas mãos do Estado. Para tanto, seria necessário um fórum de negociações entre a União e os entes federados, visando a definição de prioridades e critérios na concessão destes incentivos. No Brasil, no entanto, não é o que ocorre desde a década de 1990. Sem uma política industrial de âmbito nacional, os interesses políticos e econômicos, antes nela contemplados, com o desmonte do Estado, buscam espaço junto aos Estados-membros (e, em alguns casos, Municípios). A concessão de incentivos não é feita de modo coordenado e controlado pelo setor público, mas a iniciativa passa para os setores privados. As políticas de desenvolvimento dos Estados têm sua lógica invertida, deixando de ter o caráter de planejamento estadual para se configurarem como projetos orientados para determinadas empresas privadas. O resultado é o leilão de facilidades oferecidas pelos Estados, estimulados pelas empresas” (BERCOVICI, Gilberto. *Desigualdades regionais, Estado e Constituição*. São Paulo: Max Limonad, 2003, p. 185-186).

¹⁸⁰⁶ Cf. HEY, Johanna. Vertrauen in das fehlerhafte Steuergesetz. In: PEZZER, Heinz-Jürgen. *Vertrauensschutz im Steuerrecht*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2004, p. 100; SIMONE, Diego Caldas R. de. *Segurança jurídica e tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 271.

¹⁸⁰⁷ Embora não se esteja, neste ponto, aplicando o princípio da proteção da confiança *stricto sensu*, a ideia de “base de confiança” contribui para a realização da ponderação de interesses.

efeitos indutores está, portanto, lastreada no princípio da segurança jurídica, especialmente em sua expressão de proteção da confiança. Por outro giro, há que se reiterar que a intervenção em direitos fundamentais, conforme largamente demonstrada, caracteriza-se a partir dos *efeitos* normativos¹⁸⁰⁸.

Desse modo, para que conclua por uma “reconhecibilidade” da irregularidade da norma veiculadora de benefícios fiscais, é fundamental que esta seja evidente. Afinal, como destaca Johanna Hey¹⁸⁰⁹, até mesmo para especialistas é difícil fazer prognósticos sobre a declaração de inconstitucionalidade de uma norma pelo Tribunal Federal. Conforme largamente demonstrado no Capítulo 3 e no Capítulo 4 deste trabalho, as exigências de regularidade decorrentes tanto do direito interno – especialmente da Constituição Federal –, quanto de tratados internacionais formam uma complexa trama de regras e exceções, que tende a dificultar a “reconhecibilidade” de eventual irregularidade em norma veiculadora de benefícios fiscais.

Todavia, não se pode deixar de atentar para o fato que vícios formais são mais facilmente reconhecíveis que vícios materiais, o que permite afirmar, em última instância que vícios formais guardam em seu bojo uma maior potencialidade de reduzir a necessidade de proteção a ser conferida ao contribuinte. Assim, em princípio, é possível afirmar que, ressalvadas exceções, benefícios inválidos – concedidos, por exemplo, no âmbito da “guerra fiscal” e independentemente de lei específica ou de Convênio que os autorize – não ostentam “aparência de regularidade”, militando, portanto, a favor da modificação normativa¹⁸¹⁰. De qualquer modo, é fundamental frisar que, no âmbito do modelo de segurança jurídica dos benefícios fiscais aqui proposto, tanto a irregularidade, quanto a aparência de legalidade, são fatores que, *ao lado de outros*, contribuem para a “construção” do interesse estatal na modificação normativa e do interesse do contribuinte na proteção, interesses estes que deverão ser sopesados. Logo, mesmo estando-se diante de

¹⁸⁰⁸ Há que se fazer, novamente, ressalva de que a intervenção de direitos fundamentais, *in casu*, decorre da extinção dos benefícios fiscais; e não de sua concessão. Não obstante, a caracterização da intervenção em virtude da extinção de benefícios fiscais exige que tenha havido, em momento anterior, uma indução decorrente da norma veiculadora do benefício fiscal.

¹⁸⁰⁹ Vertrauen in das fehlerhafte Steuergesetz. In: PEZZER, Heinz-Jürgen. *Vertrauensschutz im Steuerrecht*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2004, p. 104.

¹⁸¹⁰ “A ilegitimidade na concessão do benefício de ICMS nestas circunstâncias é flagrante, motivo pelo qual, salvo raras exceções, o princípio da confiança não protegerá o contribuinte para que o benefício de ICMS inválido, sem previsão em convênio, seja mantido” (SIMONE, Diego Caldas R. de. *Segurança jurídica e tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 275).

normas veiculadoras de benefícios fiscais eivadas de vícios formais, não é possível concluir, de antemão e de modo taxativo, pela ausência de concessão da proteção ao contribuinte¹⁸¹¹.

Finalmente, a “construção” do “interesse do contribuinte” na manutenção do benefício exige ainda que se leve em conta a aptidão da norma de benefícios fiscais relativamente à realização da finalidade a ela subjacente. Note-se que esse critério permite que se traga para dentro do sopesamento, a ser realizado no âmbito da proporcionalidade em sentido estrito, outros valores constitucionais – como, por exemplo, a redução de desigualdades regionais – que, na ausência da consideração da efetividade da norma veiculadora do benefício, não seriam considerados.

Fundamental enfatizar, novamente, que não se está defendendo, aqui, a manutenção de norma inválida no ordenamento jurídico, caso a extinção do benefício não se justifique, nos termos acima. O que se defende é justificação da intervenção em direitos fundamentais quando da extinção de benefícios fiscais *independentemente de medidas de transição*. Portanto, caso se conclua pela desproporcionalidade – e consequentemente, ausência de fundamentação – da extinção de benefícios, a solução sugerida não é a manutenção da norma viciada no ordenamento jurídico, mas, sim, a introdução de medidas de transição que permitam a transição normativa suave, fazendo com que a extinção de benefícios fiscais seja justificável perante direitos fundamentais¹⁸¹². Trata-se, portanto, de medidas que têm o condão de proteger direitos fundamentais, permitindo um balanceamento/equilíbrio entre o interesse na extinção e aquele na manutenção do

¹⁸¹¹ Nesse mesmo sentido é a conclusão de Johanna Hey, que rechaça a possibilidade de se fazer quaisquer afirmações generalizantes a respeito da proteção da confiança em normas viciadas, observando que a categoria de normas viciadas é altamente heterogênea (HEY, Johanna. *Vertrauen in das fehlerhafte Steuergesetz*. In: PEZZER, Heinz-Jürgen. *Vertrauensschutz im Steuerrecht*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2004, p. 113-114).

Também vale fazer alusão à posição de Diego Caldas R. de Simone, que se refere especificamente à extinção de benefícios inválidos relativos ao ICMS – no âmbito da chamada “guerra fiscal”: “De qualquer maneira, para que se possa alcançar a melhor solução para o caso concreto, deverão ser ponderados na análise casuística, de um lado, a segurança jurídica do contribuinte e, de outro, a legalidade/constitucionalidade e o pacto federativo, bem como deverão ser considerados todos os requisitos e critérios a que nos referimos para a revogação de benefícios fiscais inválidos. Não se pode negar que, mesmo aqui, haverá casos (embora escassos) em que o princípio da confiança exercerá a sua influência, desde que estejam presentes todos os requisitos necessários para a sua aplicação, especialmente a legitimidade das expectativas do contribuinte” (SIMONE, Diego Caldas R. de. *Segurança jurídica e tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 275).

¹⁸¹² Cf. BAPTISTA, Patrícia Ferreira. *Segurança jurídica e proteção da confiança legítima no direito administrativo: análise sistemática e critérios de aplicação no direito administrativo brasileiro*. 2006. 374 f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006, p. 331 e ss.

benefício. Dentre as medidas de transição que podem vir a ser adotadas está a edição de regime de transição específico, a introdução paulatina da nova legislação, além de outras¹⁸¹³. Vale fazer alusão ainda, à indenização como medida de transição, porquanto apta à proteção de direitos fundamentais e, conseqüentemente, à realização da segurança jurídica quando da extinção de benefícios fiscais¹⁸¹⁴. Finalmente, não se pode deixar de mencionar que a modulação de efeitos, disciplinada pelo artigo 27 da Lei nº 9.868, de 1999¹⁸¹⁵, no controle concentrado de constitucionalidade de lei ou ato normativo, afigura-se como importante instrumento que permite a justificação da extinção de benefícios fiscais perante direitos fundamentais, permitindo a realização da segurança jurídica.

5.5.1.1. Efeitos da Declaração de Inconstitucionalidade de Benefícios Concedidos no Âmbito da “Guerra Fiscal”: Ausência de Peculiaridades

Não se pode deixar de observar, neste ponto, que, em sede de controle concentrado de constitucionalidade, o Supremo Tribunal Federal tem declarado a inconstitucionalidade de benefícios fiscais irregulares, concedidos no âmbito da guerra fiscal. Tais decisões apresentam eficácia *ex tunc*, em consonância com a concepção de que a norma inconstitucional é nula. Assim, em tais decisões, não tem o Supremo Tribunal Federal mitigado a retroatividade da declaração de inconstitucionalidade de benefícios fiscais, na forma disciplinada pelo artigo 27 da Lei nº 9.868, de 1999¹⁸¹⁶.

¹⁸¹³ Cf. HEY, Johanna. *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2002, p. 407 e ss; WEBER-DÜRLER, Beatrice. *Vertrauensschutz im öffentlichen Recht*. Basel: Helbing und Lichtenhahn, 1983, p. 138 e ss.

¹⁸¹⁴ Cf. HEY, Johanna. *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2002, p. 420-421; WEBER-DÜRLER, Beatrice. *Vertrauensschutz im öffentlichen Recht*. Basel: Helbing und Lichtenhahn, 1983, p. 140.

¹⁸¹⁵ “Art. 27. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado” (BRASIL. Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999. Dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9868.htm>. Acesso em: 04 jan. 2013).

¹⁸¹⁶ BRASIL. Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999. Dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9868.htm>. Acesso em: 04 jan. 2013.

Não obstante, parte relevante da doutrina tem defendido que os contribuintes não podem ser compelidos ao pagamento de tributos retroativos. Assim, tem-se defendido, por exemplo, que a presunção de constitucionalidade das leis constituiria óbice a tal cobrança retroativa¹⁸¹⁷, bem como a aplicação do artigo 146 do Código Tributário Nacional¹⁸¹⁸, a qual teria o condão de impedir a cobrança retroativa do tributo relativo ao benefício declarado inconstitucional¹⁸¹⁹. Parte da doutrina tem defendido, portanto, que, em atenção ao princípio da segurança jurídica, a cobrança retroativa do tributo é vedada¹⁸²⁰.

Ademais, tem-se defendido, ainda, a aplicação da anterioridade, porquanto a declaração de inconstitucionalidade de benefício fiscal equivaleria a instituição ou majoração de tributo¹⁸²¹.

Tendo em vista o modelo adotado neste trabalho, não se entende cabível apresentar uma solução pronta e acabada acerca dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade de benefícios fiscais, uma vez, que também neste caso, deve-se aferir se a extinção do benefício implica intervenção em direitos fundamentais e, em caso afirmativo, deve-se proceder ao controle relativo a necessidade de proteção ao contribuinte, da forma apresentada acima. Dessa forma, se por um lado, é possível que o resultado dos testes acima redunde na admissibilidade da cobrança retroativa, por outro lado, é possível que a

¹⁸¹⁷ Cf. GRUPENMACHER, Betina Treiger. A guerra fiscal. As decisões do STF e seus efeitos. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Grandes questões atuais do direito tributário*. V. 15. São Paulo: Dialética, 2011, p. 19.

¹⁸¹⁸ “Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução” (BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 31 dez. 2012).

¹⁸¹⁹ Cf. PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Guerra fiscal: problemas decorrentes dos efeitos das recentes decisões do Supremo Tribunal Federal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Grandes questões atuais do direito tributário*. V. 15. São Paulo: Dialética, 2011, p. 337-338.

¹⁸²⁰ Nesse sentido: “A atribuição de efeitos retroativos às decisões declaratórias da inconstitucionalidade de normas concessivas de reduções fiscais agride, por certo, os princípios da segurança jurídica e da boa-fé, ao determinar o recolhimento *a posteriori* de valores que não foram pagos no momento da ocorrência do fato jurídico tributário” (GRUPENMACHER, Betina Treiger. A guerra fiscal. As decisões do STF e seus efeitos. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Grandes questões atuais do direito tributário*. V. 15. São Paulo: Dialética, 2011, p. 19-20). Cf. SCAFF, Fernando Facury. A responsabilidade tributária e a inconstitucionalidade da guerra fiscal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Grandes questões atuais do direito tributário*. V. 15. São Paulo: Dialética, 2011, p. 53 e ss.

¹⁸²¹ Nesse sentido: “Com a invalidação da lei que concede uma isenção ou outro benefício fiscal, o contribuinte passa a suportar um ônus financeiro então inexistente. Como a tributação de supresa não é admitida em nosso ordenamento, em tal caso deve-se aplicar o princípio da anterioridade da lei fiscal. Sendo assim, na situação em exame os contribuintes alcançados pelas decisões do Supremo Tribunal Federal estarão sujeitos ao pagamento do tributo a partir de 2012, ano seguinte ao da decisão em estudo” (PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Guerra fiscal: problemas decorrentes dos efeitos das recentes decisões do Supremo Tribunal Federal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Grandes questões atuais do direito tributário*. V. 15. São Paulo: Dialética, 2011, p. 337).

cobrança do tributo independentemente de benefício fiscal apenas no exercício subsequente ao da declaração de inconstitucionalidade do benefício seja insuficiente para impedir a violação de direitos fundamentais do contribuinte.

Exemplificativamente, é de se observar que o contribuinte atingido pela declaração de inconstitucionalidade de benefício fiscal não necessariamente agiu de boa-fé, o que, conforme demonstrado acima, deve ser “equacionado” quando da análise da “aparência de regularidade” da norma veiculadora do benefício. De outra banda, é possível que contribuinte que confiou e se deixou induzir – praticando vultosos investimentos – por norma veiculadora de benefício fiscal de aparência regular seja de tal forma prejudicado com a extinção do benefício que a simples concessão de efeitos *ex nunc* à declaração de inconstitucionalidade resulte em mecanismo protetivo insuficiente.

Em suma, a realização da segurança jurídica quando da extinção de benefícios fiscais em decorrência do controle de constitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal não diverge de outras formas de extinção de benefícios fiscais. Dessa forma, há que se esclarecer que as considerações aqui desenvolvidas não se aplicam apenas ao Judiciário, mas também aos demais Poderes do Estado.

Caso a extinção do benefício fiscal decorrente da declaração de inconstitucionalidade, todavia, não caracterize intervenção em direito fundamental, a realização da segurança jurídica impõe a aplicação do princípio da proteção da confiança *stricto sensu*. Retornar-se-á a esse ponto abaixo.

5.5.2. Extinção Não Obrigatória de Benefícios Fiscais

A extinção não obrigatória de benefícios fiscais relaciona-se à atuação do legislador ou do administrador dentro de sua “margem de ação”, de modo que se trata da extinção de benefícios regulares – nesse caso, a revogação normativa decorre, em última instância, do juízo de conveniência do Estado. Poder-se-ia, aqui, falar em uma “extinção discricionária de benefícios fiscais” em oposição à “extinção obrigatória de benefícios fiscais”, destacando-se, entretanto, que, neste caso, a expressão “discricionariedade” não seria

rigorosamente utilizada no sentido que lhe é atribuído pelo direito administrativo¹⁸²². Trata-se, por exemplo, de modificações relacionadas a mudanças na orientação das políticas públicas ou decorrentes do prognóstico relacionado à aptidão de um determinado benefício no tocante ao alcance de suas finalidades¹⁸²³. Não obstante, não se pode deixar de salientar que juízos relativos à aptidão de determinado benefício no tocante à realização de suas finalidades estão estreitamente relacionados com a proporcionalidade e, conseqüentemente, com a fundamentação dessas medidas. Portanto, caso modificações relativas ao prognóstico acerca da capacidade de um benefício realizar a finalidade da norma que o veicula impliquem a desproporcionalidade da medida – de modo que esta violaria direitos fundamentais –, a extinção do benefício torna-se obrigatória, de modo que a análise deve ser conduzida da forma acima exposta¹⁸²⁴.

Assim, neste caso, os benefícios a serem extintos não são atingidos por quaisquer vícios, o que faz com a análise acerca da legitimidade da extinção do benefício (independentemente de medidas de transição) não tenda a se concentrar apenas na última etapa – proporcionalidade *stricto sensu* –, consoante verificado em relação à extinção obrigatória. Ao contrário, aqui, os testes da necessidade e adequação assumem máxima importância, lembrando-se que, caso não haja superação de tais testes – o que é perfeitamente admissível quando se tem em jogo benefícios fiscais legítimos –, sequer será necessária uma ponderação de interesses no âmbito do exame da proporcionalidade em sentido estrito. Logo, nesse caso, os elementos relativos à confiança do contribuinte sequer precisarão ser considerados¹⁸²⁵.

Isso não quer significar, contudo, que o sopesamento a ser levado a cabo no âmbito do exame da proporcionalidade *stricto sensu* seja desprovido de relevância quando da extinção de benefícios fiscais legítimos. Dessa forma, caso os testes da necessidade e da adequação sejam superados, é, também aqui, necessário proceder ao mencionado sopesamento de interesses. Assim, embora os critérios a serem considerados para a realização do exame da proporcionalidade em sentido estrito sejam os mesmos acima

¹⁸²² Cf. SILVA, Virgílio Afonso da. Nota do tradutor. In: ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 12.

¹⁸²³ Cf. HEY, Johanna. Abbau von Direktsubventionen und Steuervergünstigungen: verfassungsrechtliche terra incognita. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 4, p. 315, 1998.

¹⁸²⁴ Cf. ENGLISCH, Joachim; PLUM, Beate. Schutz des Vertrauens auf Steuergesetze, Finanzrechtsprechung und Regelungen der Finanzverwaltung. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 4, p. 356, 2004.

¹⁸²⁵ Cf. HEY, Johanna. *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2002, p. 182.

arrolados, deve-se, aqui, chamar a atenção para critérios diversos daqueles enfatizados quando do estudo da extinção obrigatória de benefícios fiscais.

Assim, tendo em vista que se tem em jogo, agora, benefícios legítimos, adquire maior importância a análise relativa às finalidades, se prioritariamente fiscais ou extrafiscais, que se pretende atingir com a extinção do benefício. Aqui, deve-se observar que finalidades fiscais – mormente se motivadas por questões de indisciplina orçamentária – são pouco apropriadas à fundamentação de restrições a direitos fundamentais¹⁸²⁶. Como anota Tipke¹⁸²⁷, isoladamente, a necessidade de recursos financeiros não é suficiente para justificar a extinção de benefícios fiscais, uma vez que cabe ao Estado buscar suprir suas necessidades financeiras a partir de situações sob as quais não haja interesse protegido¹⁸²⁸. Relativamente à “construção” do interesse do contribuinte, similarmente, deve-se levar em consideração os critérios acima apresentados, os quais dispensam maiores considerações neste momento. Importa, apenas, anotar que, uma vez que se tem em jogo, agora, benefícios legítimos, o critério da “aparência de regularidade” perde relevância nesta análise.

Finalmente, faz-se necessário observar que, no caso da extinção não obrigatória do benefício fiscal, os direitos fundamentais podem ser protegidos tanto por meio de medidas de transição, da forma exposta acima, como por meio da manutenção do benefício.

6. Proteção da Confiança *Stricto Sensu*: Aplicação Isolada

Conforme se vem defendendo, entende-se que, no direito brasileiro o princípio da proteção da confiança *stricto sensu*, sobre o qual se discorreu no primeiro Capítulo deste trabalho, tem aplicação subsidiária. Dessa forma, a realização da segurança jurídica em face do indivíduo não decorre, de forma alguma, apenas da aplicação do princípio da proteção da confiança em sentido estrito. Em vez disso, a aplicação da proteção da

¹⁸²⁶ Cf. ENGLISCH, Joachim; PLUM, Beate. Schutz des Vertrauens auf Steuergesetze, Finanzrechtsprechung und Regelungen der Finanzverwaltung. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 4, p. 357, 2004; HEY, Johanna. Abbau von Direktsubventionen und Steuervergünstigungen: verfassungsrechtliche terra incognita. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 4, p. 315, 1998.

¹⁸²⁷ *Die Steuerrechtsordnung*. V.1. 2ª ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2000, p. 167.

¹⁸²⁸ Cf. TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*. V.1. 2ª ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2000, p. 167.

confiança *stricto sensu* tem lugar apenas quando outros princípios e regras – como a proteção ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito e à coisa julgada, por exemplo – não puderam realizar, de forma ótima, a segurança jurídica em face do indivíduo. Não há, todavia, que se minimizar a relevância da proteção da confiança em sentido estrito no direito brasileiro, uma vez que sua aceitação – à qual não se opõem maiores objeções, tendo em vista tratar-se de princípio diretamente derivado da segurança jurídica – proporciona ao cidadão uma proteção adicional de sua confiança nos atos estatais¹⁸²⁹.

Em parte, a proteção decorrente do princípio da proteção da confiança *stricto sensu* já restou evidente acima, na medida em que critérios relativos a confiança do contribuinte foram considerados no sopesamento realizado no âmbito do teste da proporcionalidade relativo à extinção de benefícios fiscais dos quais decorre intervenção em direitos fundamentais. Todavia, dado o caráter subsidiário que se atribui à proteção da confiança *stricto sensu*, pode-se afirmar que sua aplicação isolada terá lugar apenas quando não estiver em jogo a intervenção em direitos fundamentais¹⁸³⁰. Essa observação é de suma importância para que, por um lado, se mantenha a coerência com os pressupostos do presente trabalho, e, por outro lado, se possa justificar a razão pela qual a aceitação e aplicação da proteção da confiança *stricto sensu* pode contribuir para a segurança jurídica dos benefícios fiscais.

Assim, pode-se afirmar que a aplicação da proteção da confiança *stricto sensu*, de forma isolada, requer que se verifique, de forma exata, se determinada posição jurídica – para a qual se pleiteia proteção – não integra o âmbito de proteção de direito fundamental. Dessa forma, fazendo-se, aqui, referência às considerações feitas acima acerca da caracterização da intervenção em direitos fundamentais – mormente, mas não exclusivamente, no direito de propriedade –, pode-se afirmar que (i) se a extinção de determinado benefício fiscal consistir em intervenção em direitos fundamentais, deve-se proceder ao controle de tal intervenção por meio da proporcionalidade, levando-se em consideração, no teste da proporcionalidade *stricto sensu*, elementos relativos à proteção da confiança *stricto sensu*; mas, (ii) se a extinção de benefícios fiscais não caracterizar

¹⁸²⁹ Cf. BAPTISTA, Patrícia Ferreira. *Segurança jurídica e proteção da confiança legítima no direito administrativo: análise sistemática e critérios de aplicação no direito administrativo brasileiro*. 2006. 374 f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, p. 127.

¹⁸³⁰ Cf. HEY, Johanna. *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2002, p. 179; MUCKEL, Stefan. *Kriterien des verfassungsrechtlichen Vertrauensschutzes bei Gesetzesänderung*. Berlin: Duncker und Humblot, 1989, p. 64.

intervenção em direitos fundamentais, é cabível a aplicação isolada do princípio da proteção da confiança *stricto sensu*^{1831 e 1832}.

Antes de se aprofundar as considerações acerca da proteção da confiança em sentido estrito, deve-se atentar para a relevância prática desse princípio no tocante à segurança jurídica dos benefícios fiscais e para as hipóteses de aplicação desse princípio. Conforme demonstrado quando se discorreu acerca da caracterização da intervenção em direitos fundamentais quando da extinção de benefícios fiscais, são restritas as situações em que essa intervenção ocorre. Dessa forma, viu-se que a caracterização da intervenção em direitos fundamentais exige que se esteja diante de benefícios fiscais de efeito indutor, bem como que haja uma desvalorização da posição jurídica do contribuinte, a qual deve ser considerada “na ausência do benefício” – ou seja, como se o benefício não tivesse sido concedido. Portanto, *a contrario sensu*, pode-se concluir pela ausência de intervenção em direitos fundamentais quando da extinção de benefícios fiscais meramente redistributivos – e, portanto, desprovidos de efeito indutor –, e quando da extinção de benefícios fiscais indutores que não acarrete uma desvalorização na posição jurídica do contribuinte “na ausência do benefício”. Nessas situações, o princípio da proteção da confiança *stricto sensu* deve ser aplicado para que haja uma realização ótima do princípio da segurança jurídica.

Passando-se, agora, a considerações acerca da concretização do princípio da proteção da confiança *stricto sensu*, tem-se que, apesar das controvérsias doutrinárias acerca da fundamentação do princípio da proteção da confiança, se desenvolveu, no direito alemão, um “teste de proteção da confiança”, de modo que o princípio em tela foi estruturado a partir de uma “hipótese de confiança” (*Vertrauentatbestand*), a qual concedeu operabilidade ao princípio abstrato da proteção da confiança¹⁸³³. Assim, segundo posição majoritária a “hipótese de confiança” é composta dos seguintes aspectos, que devem ser cumulativamente observados: (i) existência de uma base de confiança; (ii)

¹⁸³¹ Cf. HEY, Johanna. *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2002, p. 182-183.

¹⁸³² Não se pode deixar de anotar, ainda, que, conforme largamente reconhecido na doutrina e jurisprudência brasileiras, caso se esteja diante de benefícios fiscais condicionados e concedidos por prazo certo, a posição jurídica do contribuinte é objetivamente protegida pelo direito adquirido, de modo que, nesse caso, não se fazem necessários os controles a partir da proporcionalidade ou da proteção da confiança *stricto sensu*. Há que se enfatizar, todavia, que a proteção decorrente do direito adquirido é insuficiente e não permite a realização ótima da segurança jurídica dos benefícios fiscais.

¹⁸³³ HEY, Johanna. *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2002, p. 126.

confiança; e (iii) realização da confiança^{1834 e 1835}. Há que se notar que esse teste parte do pressuposto de que o princípio em tela tem o condão de proteger a confiança do cidadão na manutenção e continuidade de uma determinada norma ou ação estatal¹⁸³⁶.

Uma vez presentes os elementos da “hipótese de incidência de confiança”, deve-se questionar se se está diante de confiança digna de proteção (*Schutzwürdigkeit des Vertrauens*), ou seja, deve-se verificar se a confiança é legítima. A verificação da legitimidade da confiança exige um processo de sopesamento (*Abwägung*) de interesses, o qual estabelecerá os limites da proteção. Assim, deve-se realizar uma ponderação entre o interesse na manutenção e o interesse/necessidade de alteração¹⁸³⁷.

O ponto de partida para o “teste da confiança” é, portanto, a “base de confiança”¹⁸³⁸ que os cidadãos utilizam para suas disposições. Em princípio, qualquer ação estatal que dê ensejo a expectativas específicas pode servir de “base de confiança”. Não se quer

¹⁸³⁴ Cf. HEY, Johanna. *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2002, p. 126; MELLINGHOFF, Rudolf. Vertrauen in das Steuergesetz. In: PEZZER, Heinz-Jürgen (coord.). *Vertrauensschutz im Steuerrecht*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2004, p. 34; MUCKEL, Stefan. *Kriterien des verfassungsrechtlichen Vertrauensschutzes bei Gesetzesänderung*. Berlin: Duncker und Humblot, 1989, p. 80 e ss; SCHWARZ, Kyrill-A. *Vertrauensschutz als Verfassungsprinzip: eine Analyse des nationalen Rechts, des Gemeinschaftsrechts und der Beziehungen zwischen beiden Rechtskreisen*. Baden-Baden: Nomos, 2001, p. 295.

¹⁸³⁵ Maurer, todavia, seguindo as considerações de Weber-Dürler – que enfatiza o aspecto temporal da hipótese da confiança –, faz referência a (i) base de confiança, (ii) comportamento digno de proteção relacionado a tal base e (iii) modificação da base de confiança que frustre a confiança do cidadão (Cf. MAURER, Hartmut. Kontinuitätsgewähr und Vertrauensschutz. In: ISENSEE, Josef; KIRCHHOF, Paul (coord.). *Handbuch des Staatsrechts*. V. IV. 3. ed. Heidelberg: C. F. Müller, 2006, p. 401; WEBER-DÜRLER, Beatrice. *Vertrauensschutz im öffentlichen Recht*. Basel: Helbing und Lichtenhahn, 1983, p. 104). Nessa esteira, vale fazer alusão às considerações de Heleno Torres:

“Em uma síntese daquilo que tem sido exigido para comprovar a *confiança legítima*, alguns requisitos para sua demonstração são imprescindíveis, a saber:

Situação passível de proteção – demonstração de uma situação material a partir de atos de órgãos ou de autoridades públicas e reveladora de confiança;

Legitimidade da conduta de quem alega a eficácia da confiança – para justificar uma pretensão sobre a situação a ser protegida, a conduta deve ser lícita, além de pautada pela comprovada presunção de validade e de boa-fé objetiva, com amparo na legalidade ou na aplicação de direitos, liberdades ou garantias constitucionais;

Titularidade – a confiança a ser protegida deve decorrer de ato constitutivo de direito que exteriorize, de modo vinculante para o interessado, um estado de confiança sobre certo direito legítimo;

Ato de órgão ou de autoridade pública que contraria o direito exercido em estado de confiança, como manifestado pelo titular, e que motiva proteção contra atuação estatal” (TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 215-216).

¹⁸³⁶ MAURER, Hartmut. Kontinuitätsgewähr und Vertrauensschutz. In: ISENSEE, Josef; KIRCHHOF, Paul (coord.). *Handbuch des Staatsrechts*. V. IV. 3. ed. Heidelberg: C. F. Müller, 2006, p. 401.

¹⁸³⁷ Cf. HEY, Johanna. *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2002, p. 130.

¹⁸³⁸ Nesse sentido, Birk salienta que, sob a ótica do indivíduo, a segurança jurídica exige proteção da confiança em relação ao passado e, ao menos, previsibilidade quanto ao futuro. Assim, as normas jurídicas constituem uma “hipótese de confiança” (BIRK, Dieter. Kontinuitätsgewähr und Vertrauensschutz. In: PEZZER, Heinz-Jürgen (coord.). *Vertrauensschutz im Steuerrecht*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2004, p. 16).

significar, com isso, que qualquer exteriorização estatal deva ser reconhecida como “base de confiança”¹⁸³⁹, porquanto esta deve ser apta a motivar uma determinada disposição do cidadão. Cumpre esclarecer, todavia, que não há necessidade de que tal comportamento esteja consubstanciado na finalidade normativa^{1840 e 1841}.

A confiança – segundo aspecto da “hipótese da confiança”¹⁸⁴² –, por sua vez, deve ser autorizada, o que só se verifica quando o cidadão não deveria esperar que tal base viesse a ser modificada, ressalvando-se, entretanto, a indefinição – e, conseqüentemente, as controvérsias – acerca do que pode ser entendido por “previsibilidade da alteração”¹⁸⁴³. De qualquer modo, como destaca Johanna Hey¹⁸⁴⁴, não se deve questionar se houve confiança, mas, sim, se havia autorização para tal confiança¹⁸⁴⁵.

O terceiro elemento acima arrolado da “hipótese de confiança”, qual seja, a “realização da confiança” também está envolto em relevantes controvérsias, sendo que a própria inclusão desse elemento na “hipótese de confiança” não é pacífica¹⁸⁴⁶. De qualquer modo, entendendo-se tal inclusão necessária, pode-se afirmar que a “realização da confiança” pressupõe um comportamento do cidadão orientado a partir de uma determinada base de confiança¹⁸⁴⁷, de forma que é preciso um nexo causal entre a

¹⁸³⁹ HEY, Johanna. *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2002, p. 127.

¹⁸⁴⁰ Nesse sentido, para Englisch e Plum, a proteção da confiança independe de a norma tributária consubstanciar finalidade fiscal ou extrafiscal (ENGLISCH, Joachim; PLUM, Beate. Schutz des Vertrauens auf Steuergesetze, Finanzrechtsprechung und Regelungen der Finanzverwaltung. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 4, p. 352, 2004).

¹⁸⁴¹ Assim, como se observa, inúmeras são as questões que podem ser suscitadas na avaliação do que venha a ser uma “base” apta a justificar a “confiança” do contribuinte. Porquanto não se pretende, neste momento, maior aprofundamento nessas questões, dado o escopo do presente trabalho, vale apenas mencionar, exemplificativamente, as questões relativas a validade e a qualidade da norma (Cf. ENGLISCH, Joachim; PLUM, Beate. Schutz des Vertrauens auf Steuergesetze, Finanzrechtsprechung und Regelungen der Finanzverwaltung. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 4, p. 352-353, 2004; MELLINGHOFF, Rudolf. Vertrauen in das Steuergesetz. In: PEZZER, Heinz-Jürgen (coord.). *Vertrauensschutz im Steuerrecht*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2004, p. 34-37).

¹⁸⁴² Cf. MELLINGHOFF, Rudolf. Vertrauen in das Steuergesetz. In: PEZZER, Heinz-Jürgen (coord.). *Vertrauensschutz im Steuerrecht*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2004, p. 38.

¹⁸⁴³ Cf. ENGLISCH, Joachim; PLUM, Beate. Schutz des Vertrauens auf Steuergesetze, Finanzrechtsprechung und Regelungen der Finanzverwaltung. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 4, p. 354, 2004; HEY, Johanna. *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2002, p. 127.

¹⁸⁴⁴ *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2002, p. 127.

¹⁸⁴⁵ Johanna Hey observa que, ao se analisar – durante a investigação da “hipótese de confiança” – se determinada confiança é autorizada, está-se descolando parte da análise acerca da legitimidade da proteção para a hipótese de incidência, sem que nesse caso haja, contudo, questionamento acerca do “peso” do interesse estatal na modificação (HEY, Johanna. *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2002, p. 127).

¹⁸⁴⁶ HEY, Johanna. *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2002, p. 129.

¹⁸⁴⁷ Cf. MELLINGHOFF, Rudolf. Vertrauen in das Steuergesetz. In: PEZZER, Heinz-Jürgen (coord.). *Vertrauensschutz im Steuerrecht*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2004, p. 38-39.

disposição do cidadão e a norma que lhe serviu de base¹⁸⁴⁸. Não obstante, vale mencionar as discussões acerca da relevância do elemento subjetivo da confiança para a determinação do nexo causal¹⁸⁴⁹.

Ante essas considerações, não se pode deixar de esclarecer que o teste ora apresentado proporciona apenas um primeiro direcionamento¹⁸⁵⁰, uma vez que a aplicação concreta do princípio da proteção da confiança requer ponderações específicas, lembrando-se que se trata de princípio aplicável às mais diversas matérias. Nesse sentido, Hartmut Maurer¹⁸⁵¹ menciona os seguintes aspectos a serem ponderados: (i) as diferentes bases de confiança – lei, ato administrativo, contrato administrativo, e outros –, (ii) requisitos sobre a confiança do cidadão – realização da confiança por meio de disposições, conhecimento ou possibilidade de conhecimento sobre a necessidade de modificação e outros –, (iii) razões para a modificação da base da confiança e seu “peso” – adaptação a novas situações ou correção de vícios –, (iv) fundamentação jurídica relevante para a proteção da confiança e seus efeitos – segurança jurídica, direitos fundamentais, boa fé e outros – e (v) possibilidades de realização da proteção da confiança – manutenção normativa, proteção patrimonial, normas de transição.

Diante disso, novamente, importa aqui, fazer remissão às considerações acerca da ponderação de interesses desenvolvidas quando se discorreu, acima, sobre o teste da proporcionalidade *stricto sensu*, porquanto os mesmos critérios ali mencionados devem ser utilizados ao se realizar o sopesamento de interesses no âmbito da aplicação do princípio da proteção da confiança *stricto sensu*, porém com algumas ressalvas.

A primeira ressalva relaciona-se ao critério “aparência de regularidade da norma considerada”. Afinal, no âmbito do teste da confiança, caso se conclua pela inaptidão de

¹⁸⁴⁸ Cf. ENGLISCH, Joachim; PLUM, Beate. Schutz des Vertrauens auf Steuergesetze, Finanzrechtsprechung und Regelungen der Finanzverwaltung. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 4, p. 353, 2004.

¹⁸⁴⁹ A esse respeito, discute-se a necessidade de o cidadão ter tido conhecimento efetivo acerca da base normativa ou se o conhecimento potencial seria suficiente para a determinação do nexo causal. Cf. ENGLISCH, Joachim; PLUM, Beate. Schutz des Vertrauens auf Steuergesetze, Finanzrechtsprechung und Regelungen der Finanzverwaltung. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 4, p. 353, 2004;

¹⁸⁵⁰ Nesse mesmo sentido cf. BLANKE, Hermann-Josef. *Vertrauensschutz im deutschen und europäischen Verwaltungsrecht*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2000, p. 89. Para o autor, a “hipótese de confiança” apresentada não fornece não fornece um parâmetro material para avaliação da confiança – juridicamente protegida – investida pelo cidadão.

¹⁸⁵¹ MAURER, Hartmut. Kontinuitätsgewähr und Vertrauensschutz. In: ISENSEE, Josef; KIRCHHOF, Paul (coord.). *Handbuch des Staatsrechts*. V. IV. 3. ed. Heidelberg: C. F. Müller, 2006, p. 402.

uma determinada norma para servir de base da confiança, o teste será encerrado – e a concessão de proteção será negada –, antes de se proceder ao sopesamento de interesses¹⁸⁵². Ademais, logicamente, não há que se levar em consideração aqui o critério do “tipo e intensidade da intervenção”, uma vez que a presente análise pressupõe, justamente, a não caracterização da intervenção em direitos fundamentais.

Caso se conclua que a confiança do contribuinte deve ser protegida, tal proteção – da mesma forma como a proteção de direitos fundamentais – pode ser levada a cabo por meio da manutenção do benefício – o que, todavia, não é possível no caso da extinção obrigatória de benefícios fiscais –, quanto por meio de medidas de transição.

¹⁸⁵² Cf. HEY, Johanna. Vertrauen in das fehlerhafte Steuergesetz. In: PEZZER, Heinz-Jürgen. *Vertrauensschutz im Steuerrecht*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2004, p. 92.

SÍNTESE CONCLUSIVA

1. O estudo da segurança jurídica dos benefícios fiscais deve ser levado a cabo a partir dos pressupostos do Estado Democrático de Direito fundado pela Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. É no âmbito do Estado Democrático de Direito, portanto, que deve ser precisada a noção de segurança jurídica, lembrando-se que esse Estado caracteriza-se não apenas pela presença do elemento democrático na limitação e legitimação do poder, mas também pela garantia dos direitos fundamentais. Essa concepção de Estado, aliada à superação da ideia de segurança jurídica meramente como segurança *por meio* do direito – a qual, embora necessária porquanto decorrente da própria ideia de Estado de Direito, é insuficiente, caso o direito não seja, ele próprio, seguro –, remete a uma concepção material de segurança *do* direito. Portanto, tem-se que, no Estado brasileiro, constituído como um Estado Democrático de Direito, a segurança jurídica deve ser, sobretudo, compreendida como segurança do direito, sob a perspectiva material, postulando a efetividade do ordenamento jurídico de forma conectada aos valores nele consubstanciados, a exigir, sobretudo, a efetividade dos direitos fundamentais. Por outro giro, tem-se, portanto, que a segurança jurídica corresponde a fim do próprio ordenamento jurídico brasileiro, restando superado o dualismo segurança jurídica *versus* justiça.
2. A segurança jurídica foi expressamente consagrada pela Constituição Federal de 1988, tanto de forma expressa, como de forma tácita, haja vista (i) a positivação constitucional de inúmeros dispositivos especificamente voltados à realização da segurança jurídica, (ii) a derivação da segurança jurídica do princípio do Estado de Direito, (iii) a recepção de garantias pelo artigo 5º, § 2º, e pelo artigo 150, *caput*, da Constituição Federal – lembrando-se que, partindo-se da concepção material de segurança do direito, a segurança jurídica passa a ostentar também o caráter de garantia. Embora possa ser considerada desnecessária no âmbito de um Estado Democrático de Direito, a positivação da segurança jurídica milita a favor do reconhecimento do seu caráter normativo e de sua necessária eficácia aplicativa.

Assim, além de valor, a segurança jurídica corresponde a princípio no ordenamento jurídico brasileiro.

3. Delimitar o conteúdo da segurança jurídica é tarefa extremamente árdua e envolta em controvérsias, haja vista o caráter multifacetado desse princípio. Diante disso, a forma mais proveitosa pela qual segurança jurídica pode ser analisada consiste em uma investigação de suas múltiplas expressões, perscrutando-se, portanto, o que a segurança jurídica demanda e o que a compõe. Propõe-se, assim, uma delimitação do conteúdo da segurança jurídica por meio da análise das seguintes expressões: certeza, continuidade e proteção da confiança. Saliente-se, contudo, que as expressões da segurança jurídica estão de tal modo inter-relacionadas, que não é possível a concretização de um ou outro aspecto de forma desconectada dos demais.
4. A certeza ostenta caráter eminentemente formal, porquanto postula, em síntese, a previsibilidade do Direito. Não se pode, todavia, negligenciar a relevância da certeza para a realização da segurança jurídica material, uma vez que a certeza é pressuposto para a efetividade do ordenamento jurídico. Nessa esteira, ostentam relevância as noções de segurança de orientação e segurança de realização. A primeira relaciona-se ao conhecimento acerca do conteúdo das normas e não deve ser compreendida de forma isolada, mas sim sob a perspectiva do ordenamento. A segunda, por sua vez, relaciona-se à observação das normas de forma regular, manifestando-se, em grande medida, por meio da proibição de arbítrio, devendo esta ser compreendida tanto formal quando materialmente.
5. A continuidade postula a realização da segurança jurídica quando da modificação do ordenamento jurídico, salientando-se que esta, no âmbito do Estado Democrático de Direito, não exige apenas a observância das normas expressas de direito intertemporal. Essas normas, isoladamente consideradas, revelam-se limitadas e incompatíveis com a perspectiva material de segurança do direito. Dessa forma, traduzindo-se a continuidade em princípio objetivo voltado à estabilidade e consistência do ordenamento, tem-se que ela se realiza por meio de qualquer princípio ou regra que justifique uma transição normativa suave.

6. Os fundamentos do princípio da proteção da confiança no âmbito do direito público foram fixados pela jurisprudência do Tribunal Federal Administrativo alemão dos anos 1950. Esse princípio foi, a partir da década de 1960, intensamente investigado, tendo ensejado relevantes debates doutrinários, mormente no tocante à sua fundamentação no âmbito do ordenamento jurídico alemão. Dentre as diferentes posições a esse respeito, destacam-se os entendimentos de que a proteção da confiança lastreia-se na boa-fé, no princípio do Estado de Direito e nos direitos fundamentais. Não obstante as raízes eminentemente germânicas desse princípio, ele vem recebendo atenção doutrinária e aplicação no âmbito de diversos ordenamentos jurídicos. Nessa esteira, o princípio da proteção da confiança vem sendo introduzido no ordenamento jurídico brasileiro de forma estreitamente relacionada à segurança jurídica. Seguindo-se esse raciocínio, defende-se, aqui, a proteção da confiança como a expressão subjetiva da segurança jurídica no âmbito do ordenamento jurídico brasileiro. Não obstante, é necessário que a proteção da confiança se revele de forma objetiva para que tenha eficácia jurídica.
7. A proteção da confiança como expressão da segurança jurídica não se confunde com a proteção da confiança como subprincípio da segurança jurídica, aqui denominada “proteção da confiança *stricto sensu*”. No primeiro caso, está-se diante da própria segurança jurídica, vista sob a perspectiva subjetiva – nota-se, portanto, que não há, aqui, que se falar de autonomia da proteção da confiança em relação à segurança jurídica. No segundo caso, está-se diante de um princípio derivado da segurança jurídica e que se presta à sua otimização. Portanto, a proteção da confiança *stricto sensu*, ao lado de outros princípios e regras, tem o condão de realizar a proteção da confiança enquanto expressão da segurança jurídica, bem como a certeza e a continuidade. Por ser o princípio da proteção da confiança *stricto sensu* diretamente derivado do princípio da segurança jurídica, não há dúvidas acerca de sua recepção pelo ordenamento jurídico brasileiro. Não obstante, o reconhecimento dessa recepção não pode ser desprovido das devidas cautelas. Nesse sentido, há que se destacar o caráter subsidiário desse princípio em relação a outros mecanismos de proteção expressamente assegurados pelo ordenamento jurídico brasileiro, dentre os quais se podem mencionar os princípios da não surpresa e irretroatividade, a proteção ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito e à coisa julgada e demais mecanismos voltados à proteção de direitos fundamentais.

8. Seguindo o mesmo raciocínio da diferenciação acima apontada, tem-se que as expressões da segurança jurídica, embora correspondam a princípios, não podem ser categorizadas como princípios derivados ou subprincípios da segurança jurídica, uma vez que compõem a própria segurança jurídica, consistindo, assim, em perspectivas por meio das quais o princípio da segurança jurídica pode ser compreendido. Essa distinção mostra-se relevante uma vez que não há que se pretender a aplicação prática e direta da segurança jurídica, tendo em vista que esta requer concretizações e diferenciações, realizando-se, portanto, por meio de princípios derivados e de regras, como por exemplo, a legalidade, a irretroatividade, a proteção ao direito adquirido, dentre outros. Note-se, portanto, que a eficácia da segurança jurídica exige a eficácia destes. Ademais, embora seja um princípio, a segurança jurídica não é sopesável com outros princípios. Essa conclusão está estreitamente relacionada à noção material de segurança do direito adotada neste trabalho, lembrando-se que, a partir desta perspectiva, a segurança jurídica requer a efetividade do próprio ordenamento e, conseqüente e especialmente, a efetividade dos direitos fundamentais.
9. Tem-se, assim, que a proteção de direitos fundamentais é sobremaneira relevante para a realização da segurança jurídica, de modo que esta, no âmbito do Estado Democrático de Direito, exige e pressupõe a intangibilidade do conteúdo essencial dos direitos fundamentais. Partindo-se de concepção relativista, tem-se que a definição do conteúdo essencial dos direitos fundamentais depende das condições fáticas e jurídicas concretamente verificadas, de maneira que esse conteúdo equivale ao resultado da aplicação da regra da proporcionalidade. A concepção relativista em questão coaduna-se com os ditames da segurança jurídica material, uma vez que impõe um ônus argumentativo às restrições a direitos fundamentais, oferecendo, portanto, maior proteção a este.
10. Busca-se, neste trabalho, delimitar em que consistem “benefícios fiscais seguros” no âmbito do ordenamento jurídico brasileiro. Para tanto, partindo-se da concepção material de segurança do direito, defende-se, aqui, que benefícios fiscais seguros são aqueles concedidos e extintos não apenas (i) observando-se os princípios e regras especificamente voltados à realização da segurança jurídica, mas também (ii)

em plena compatibilidade com o ordenamento jurídico brasileiro, o que requer, sobretudo, o respeito aos direitos fundamentais.

11. A finalidade das normas veiculadoras de benefícios fiscais desempenha papel de suma importância no estudo da segurança jurídica dos benefícios fiscais. Diante disso, tem-se que as normas tributárias podem ser classificadas em normas de finalidade fiscal e normas de finalidade extrafiscal. As primeiras têm por finalidade a geração de receitas, ao passo que as segundas visam, mediatamente, a objetivos outros, constitucionalmente fundamentados, que não o carreamento de recursos para os cofres públicos. Diz-se “mediatamente”, pois, imediatamente, tais normas visam à indução comportamental ou à redistribuição de renda. Assim, as normas de finalidade fiscal visam a “efeitos de carga”, enquanto as normas de finalidade extrafiscal visam a “efeitos de estruturação”, muito embora não haja uma correlação necessária entre a finalidade perseguida e os efeitos decorrentes de uma determinada norma.
12. A relevância dessa classificação reside, sobretudo, no fato de que a finalidade é elemento fundamental para a justificação da norma em face da Constituição. Independentemente, contudo, da finalidade perseguida pela norma, esta deve observância ao regime jurídico constitucional tributário, uma vez que se utiliza o instrumento jurídico tributário. Todavia, no caso de normas extrafiscais, ao lado da competência tributária, é necessário que o legislador também detenha competência material. De qualquer modo, verifica-se, em regra, uma sobreposição de finalidades na mesma norma tributária.
13. Definem-se benefícios fiscais como *benefícios fiscais são vantagens tributárias veiculadas por normas dotadas de finalidade extrafiscal – indutora ou redistributiva – e que representam um afastamento da igualdade a partir da capacidade contributiva*. Assim, para a caracterização de benefícios fiscais é necessário que se esteja diante de uma vantagem tributária, a qual se configura por meio de uma “economia tributária” e reside, portanto, no âmbito do direito tributário – não se confundindo, assim, com a vantagem advinda de subvenções diretas. Ademais, para que se esteja efetivamente diante de uma “vantagem”, é necessário que esta ostente caráter excepcional, configurando, portanto, exceção à

distribuição da carga tributária a partir da capacidade contributiva. A vantagem em questão pode se apresentar de diversas formas, decorrendo, assim, tanto de modificações na regra-matriz de incidência, quanto da redução de crédito tributário já formado. Finalmente, é necessário que as medidas em tela sejam veiculadas por normas de finalidade extrafiscal, redistributiva ou indutora. Benefícios fiscais veiculados por normas dotadas de finalidade indutora correspondem a “incentivos fiscais”, ao passo que aqueles veiculados por normas dotadas de finalidade redistributiva consistem em “benefícios fiscais em sentido estrito”.

14. Para que se possa falar em benefícios fiscais seguros, é necessário que, quando da concessão dessas medidas, haja observância não apenas de princípios e regras voltados especificamente à realização da segurança jurídica, mas também das demais normas constitucionais – mormente aquelas veiculadoras de direitos fundamentais –, haja vista que a segurança jurídica, materialmente percebida, requer a efetividade do ordenamento jurídico. Por outro giro verbal, tem-se que a concessão de benefícios fiscais deve compatibilizar-se aos ditames constitucionais, de modo tal que os três Poderes do Estado vinculam-se a essas exigências.
15. Embora a necessária vinculação da concessão de benefícios fiscais à legalidade pudesse ser depreendida da legalidade tributária, a Constituição Federal faz referência expressa, por meio do artigo 150, § 6º, à submissão de benefícios fiscais à reserva de lei, determinando, ainda, a exclusividade e a especificidade da lei veiculadora de benefícios fiscais. Nessa esteira, importa diferenciar benefícios fiscais automáticos daqueles dependentes de reconhecimento administrativo. Enquanto a concessão dos primeiros decorre diretamente da lei, a concessão dos últimos requer atos posteriores de reconhecimento do atendimento, pelo contribuinte, dos requisitos necessários ao gozo da medida, de modo que a efetiva concessão do benefício pressupõe a edição de ato administrativo ou a assinatura de contrato fiscal. A necessidade desse reconhecimento, todavia, não mitiga a vinculação da Administração à lei veiculadora do benefício fiscal, uma vez que esse reconhecimento tem natureza fiscalizatória e eficácia meramente declaratória, produzindo efeitos *ex tunc*. Entretanto, como benefícios fiscais podem ser concedidos por meio da redução de alíquotas e a Constituição veicula “exceções” à legalidade relativamente às alíquotas, vislumbra-se a possibilidade de concessão de

benefícios fiscais diretamente pela Administração, independentemente da previsão em lei. Deve-se observar, ainda, a determinação constitucional veiculada pelo art. 155, § 2º, XII, “g” relativa à concessão de benefícios fiscais relativos ao ICMS.

16. A concessão de benefícios fiscais seguros deve respeito ao conteúdo essencial dos direitos fundamentais, de maneira que direitos de liberdade impõem limitações à concessão de benefícios fiscais. A fim de se verificar se, e em que medida, essas limitações se operam, importa examinar (i) quando há necessidade de justificação benefícios fiscais em face de direitos de liberdade e (ii) se os benefícios fiscais considerados justificam-se em face do direito de liberdade restringido.
17. Haverá necessidade de justificação de benefícios fiscais perante direitos de liberdade caso aqueles impliquem uma intervenção no âmbito de proteção destes, fazendo com que a proteção *prima facie* do direito considerado seja aberta. Partindo-se da concepção moderna de intervenção, condizente com os ditames do Estado Democrático de Direito, tem-se que a intervenção em direitos de liberdade é toda ação estatal que torne, ao indivíduo, impossível ou substancialmente difícil o desempenho de conduta compreendida no âmbito de proteção do direito fundamental. Nesse sentido, a eventual intervenção em direitos de liberdade por normas veiculadoras de benefícios fiscais deve tomar como referência os efeitos de estruturação dela decorrentes.
18. Uma vez caracterizada a intervenção em direitos de liberdade, faz-se necessária sua justificação, o que impõe a aplicação da regra da proporcionalidade, a fim de se verificar se se está diante de intervenção constitucionalmente admissível ou se, ao contrário, trata-se de violação de direitos de liberdade. A regra da proporcionalidade subdivide-se em três outras regras, quais sejam, a adequação, a necessidade e a proporcionalidade em sentido estrito – as quais devem ser aplicadas nessa ordem, haja vista a relação de subsidiariedade entre elas – e toma como referencial a finalidade última perseguida, a qual deve ser, necessariamente, constitucionalmente fundamentada. Nesse contexto, merecem destaque benefícios fiscais voltados à redução de desigualdades regionais, tendo em vista (i) a relevância constitucionalmente conferida a essa finalidade, de forma geral, (ii) o fato de o federalismo brasileiro ostentar caráter cooperativo e (iii) a relevância

especificamente atribuída, pela Constituição, a benefícios fiscais voltados ao desenvolvimento regional. Em um primeiro momento, é atribuída ampla margem de prognóstico ao legislador para a determinação da legitimidade de benefícios fiscais.

19. A correta compreensão do relacionamento entre benefícios fiscais e o princípio da capacidade contributiva é de mais alta importância tanto para delimitação/identificação de benefícios fiscais, quanto para a aferição de sua admissibilidade constitucional e, conseqüentemente, para o atendimento aos ditames da segurança jurídica. Nessa esteira, afirmar que benefícios fiscais distribuem a carga tributária a partir de critério diferente da capacidade contributiva não significa afirmar que benefícios fiscais excepcionam o princípio da capacidade contributiva. Assim, lembrando-se que a capacidade contributiva foi expressamente consagrada pelo art. 145, § 1º da Constituição Federal, há que se notar que esta deve ser compreendida como (i) pressuposto da tributação, (ii) limite da imposição tributária e como (iii) referencial para a concretização do princípio da igualdade. Logo, o conteúdo da capacidade contributiva não se restringe aos ditames da igualdade, porquanto delimita a aptidão de cada cidadão de entregar recursos ao Estado, devendo ser, sob essa perspectiva, compreendida como princípio autônomo. Assim, os direitos fundamentais delimitam a capacidade contributiva, de modo que se verifica uma estreita relação entre a capacidade contributiva, o mínimo existencial e proibição de excesso – no âmbito da qual se situa a proibição da utilização de tributos com efeito de confisco –, uma vez que estes concorrem para o desenho da capacidade contributiva, por garantirem direitos fundamentais. Partindo-se dessa concepção, resta indefensável a posição segundo a qual a capacidade contributiva não seria aplicável a normas extrafiscais, uma vez que isso redundaria na violação de direitos fundamentais, mormente do direito de propriedade. Portanto, não há que se falar que benefícios fiscais excepcionam a capacidade contributiva, compreendida esta como princípio autônomo.
20. O princípio da igualdade foi positivado, pela Constituição de 1988, pelo art. 5º, de forma geral e, pelo art. 150, II, de forma específica e relativa ao direito tributário. Não é possível, todavia, depreender nenhum conteúdo concreto da previsão de igualdade, uma vez que sua observância depende de valores que estão fora dessa

norma. Nesse sentido, tem-se que igualdade não significa identidade. A igualdade é sempre relativa, de modo que o juízo de igualdade pressupõe uma comparação em face de um referencial. Todavia, o princípio da igualdade não exige apenas a igualdade formal, mas também a igualdade material, a qual pressupõe a utilização de critérios de comparação constitucionalmente justificáveis. Logo, do princípio da igualdade não decorre a vedação a desigualdades, mas tão somente a discriminações ilegítimas. Nesse sentido, com fulcro na teoria externa, tem-se que do princípio da igualdade decorre, para o indivíduo, o direito *prima facie* de que não se utilizará, em seu prejuízo, referencial de igualdade outro que não aquele “apropriado”. Por tratar-se de um direito *prima facie*, tem-se que este está sujeito a restrições, as quais pressupõem, contudo, a observância da proporcionalidade.

21. Conforme se depreende diretamente da Constituição Federal, no direito brasileiro, o parâmetro fundamental para a realização da igualdade na seara tributária é a capacidade contributiva. Disso, pode-se depreender o direito de que a carga tributária seja distribuída em conformidade com a capacidade contributiva. Pode-se falar, portanto, em um direito *prima facie* de que os juízos de igualdade, no âmbito tributário, sejam realizados com base na capacidade contributiva. Tem-se, entretanto, que o afastamento da igualdade a partir da capacidade contributiva – isto é, a utilização de referencial de igualdade diferente da capacidade contributiva – é admissível, se justificado, o que pressupõe a aplicação da regra da proporcionalidade. Assim, tendo em vista que benefícios fiscais, por definição, representam um afastamento da igualdade em face da capacidade contributiva, conclui-se que estes devem ser, necessariamente, justificados em face da igualdade. Em havendo tal justificativa, estar-se-á diante de benefícios fiscais legítimos – sob o aspecto ora analisado – e que não representam, portanto, violação ao princípio da igualdade.
22. A justificação da adoção de critério de igualdade diferente da capacidade contributiva deve ser feita em função da finalidade perseguida pela norma veiculadora de benefícios fiscais. Para tanto, faz-se necessário, primeiramente, (i) verificar a legitimidade da finalidade da diferenciação e (ii) apurar a legitimidade, *per se*, do fator de discriminação utilizado. Nesse sentido, faz-se necessário, primeiramente, verificar se determinado afastamento da igualdade a partir da

capacidade contributiva persegue fins constitucionalmente legítimos, ou seja, fins compatíveis com as decisões valorativas constitucionais. Em segundo lugar, deve-se verificar se o critério de diferenciação adotado compatibiliza-se com a Constituição Federal, devendo-se testar a observância das proibições, determinações e permissões de diferenciação constitucionalmente previstas.

23. Finalmente, o afastamento da igualdade a partir da capacidade contributiva requer a aplicação da regra da proporcionalidade, que, por sua vez, exige a aplicação das sub-regras da adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito, a fim de se apurar a constitucionalidade da relação entre o critério de discriminação utilizado e o objetivo da diferenciação. Para tanto, além de se levar em conta a diferenciação empreendida, deve-se também considerar a forma pela qual ela se concretizou, o que requer a análise da estrutura do benefício fiscal considerado. Para que a diferenciação seja adequada, é necessário identificar um nexo entre o grupo favorecido e a finalidade perseguida. A necessidade, por sua vez, estará configurada, caso a finalidade não possa ser promovida, com a mesma eficiência, por diferenciação menos gravosa. Finalmente, deve-se proceder ao sopesamento entre os bens envolvidos exigidos pela sub-regra da proporcionalidade em sentido estrito. Ainda que o afastamento da igualdade a partir da capacidade contributiva inerente a um determinado benefício fiscal esteja justificado, faz-se necessário apurar, ainda, a observância da igualdade formal.
24. A competência para a concessão de benefícios fiscais pressupõe a jurisdição tributária, que, por sua vez, pode vir a ser limitada tanto de forma externa, uma vez que o exercício do poder tributário exige um vínculo juridicamente relevante entre Estado e o fato-evento a ser tributado – ressalvadas controvérsias a respeito dessas limitações –, quanto por meio de autolimitações, decorrentes de tratados internacionais. Essas limitações, por consequência, atingem a livre atuação dos Estados no tocante à conformação e à concessão de benefícios fiscais, mostrando-se relevantes, portanto, relativamente à realização da segurança jurídica dos benefícios fiscais. Por outro giro, tem-se que benefícios fiscais seguros pressupõem a observância das limitações advindas do direito internacional à sua concessão.

25. Embora tratados internacionais raramente atribuam competência tributária a entidades supranacionais, não são raras as limitações deles decorrentes à concessão de benefícios fiscais. Tais limitações ganham relevância quando são mais amplas que aquelas decorrentes da Constituição Federal, muito embora tais restrições devam ser constitucionais. Uma das mais relevantes limitações de direito internacional à concessão de benefícios fiscais pelo Estado brasileiro advém do SMC. Todavia, merecem destaque, também, as limitações decorrentes de convenções internacionais para evitar a bitributação, haja vista a ampla rede dessas convenções firmadas pelo Brasil e a implicitude das limitações à concessão de benefícios fiscais delas decorrentes.
26. Em linhas gerais, a interseção entre as normas do Sistema Multilateral de Comércio (SMC) e a tributação consubstancia-se em três proibições, quais sejam, as proibições à tributação discriminatória, aos subsídios tributários e à tributação protecionista, lembrando-se que esta última, sob a ótica positiva, guarda estreita relação com a disciplina dos subsídios e, sob a ótica negativa, refere-se, sobretudo, às barreiras à importação.
27. O princípio da não discriminação ostenta relevância inquestionável relativamente à liberalização comercial e adquire efetividade por meio da cláusula da nação mais favorecida (Artigo I, GATT) e da cláusula do tratamento nacional (Artigo III, GATT). A primeira impede que produtos oriundos de diferentes Estados membros da Organização Mundial do Comércio (OMC) recebam tratamentos diversos, ao passo que a segunda – sob a ótica da não discriminação tributária (Artigo III.2, GATT) – veda a discriminação entre produtos nacionais e estrangeiros por meio de medidas tributárias. De ambas as cláusulas não é possível depreender limitações absolutas à concessão de benefícios fiscais por parte do Estado brasileiro, mas apenas a vedação à utilização da nacionalidade do produto como fator de discriminação. O princípio da não discriminação encontra seu complemento teórico na disciplina dos subsídios.
28. No âmbito do SMC, a disciplina dos subsídios advém, sobretudo, do Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias (ASMC) e do Acordo sobre Agricultura (AsA). O primeiro aplica-se a produtos industrializados não alcançados pelo AsA,

ao passo que o segundo aplica-se tão somente aos produtos expressamente indicados em seu Anexo I.

29. Com fulcro no Artigo 1 do ASMC, pode-se afirmar subsídios são contribuições financeiras governamentais, concedidas por ação ou omissão, de modo a conferir uma vantagem ao seu beneficiário. Tomando-se como critério classificador o tipo de estímulo oferecido, é possível identificar, ao lado dos subsídios creditícios e privados, os subsídios tributários. Nos termos do Artigo 1 do ASMC, subsídio tributário é toda medida governamental que implique que receitas tributárias, que seriam devidas na ausência de tal medida, sejam perdoadas ou não sejam arrecadadas, de modo a conceder vantagem ao beneficiário. Tendo em vista a definição de benefícios fiscais defendida neste trabalho, resta evidente que o campo material dos benefícios fiscais não se confunde com aquele dos subsídios tributários. Assim, a fim de se verificar as limitações decorrentes do ASMC à concessão de benefícios fiscais, deve-se buscar delimitar o campo de intersecção entre subsídios tributários e benefícios fiscais, uma vez que apenas quando benefícios fiscais configurarem subsídios tributários poderá haver limitação à sua concessão em virtude do ASMC.
30. Para tanto, adquirem relevo as noções de “renúncia de receita tributária devida” e de “vantagem”. A renúncia de receita pressupõe a excepcionalidade da medida, a qual, com base em orientação adotada pelo Órgão de Solução de Controvérsias da OMC (OSC/OMC), deve ser aferida a partir de comparação realizada com fulcro no sistema tributário do ordenamento jurídico considerado, levando-se em consideração, portanto, os princípios fundamentais desse ordenamento. Nesse sentido, tem-se que benefícios fiscais necessariamente implicam “renúncia de receita tributária devida”, nos termos do ASMC, uma vez que essas medidas caracterizam, por definição, um afastamento da “tributação-regra” do ordenamento jurídico brasileiro, tendo em vista que não adotam a capacidade contributiva como referencial para a realização do juízo de igualdade. No entanto, segundo a jurisprudência do OSC/OMC, a vantagem apta à caracterização do subsídio deve ser aquela efetivamente concedida e usufruída, de modo que deve ser aferida a partir da perspectiva do beneficiário. É necessário, ainda, que a medida confira uma vantagem competitiva ao seu beneficiário. Assim, não basta que a vantagem seja

meramente concedida. Diferentemente, a caracterização do benefício fiscal, da forma defendida neste trabalho, requer tão somente a concessão de vantagem tributária, a qual se caracteriza apenas pelo afastamento da “tributação-regra”, não exigindo nenhum “teste de mercado”. Logo, relativamente ao elemento “vantagem”, não há uma coincidência necessária entre o campo material de benefícios fiscais e de subsídios tributários. Assim, para que benefícios fiscais configurem subsídios tributários, é necessário que deles decorra vantagem, nos termos exigidos pelo ASMC. A caracterização de subsídios tributários é condição necessária, mas não suficiente, para que a concessão de benefícios fiscais reste limitada pelo ASMC.

31. Tais limitações terão lugar se, e somente se, benefícios fiscais se caracterizem como subsídios tributários proibidos (vermelhos) ou acionáveis (amarelos), conforme classificação baseada no controle do subsídio pelo SMC. Embora os subsídios acionáveis não sejam *per se* proibidos, eles são passíveis de proibição. Os subsídios proibidos são aqueles vinculados, de fato ou de direito, ao desempenho das exportações ou à utilização preferencial de bens domésticos em detrimento de bens importados, ao passo que os subsídios acionáveis são aqueles que interferem de modo negativo nos interesses de outro Estado membro da OMC, causando efeitos danosos. Enquanto a especificidade dos primeiros é presumida, deve-se comprovar que os segundos são específicos para que estejam sujeitos a restrições.
32. O AsA, que logrou inserir, de forma ordenada, o setor agrícola no âmbito do SMC, não dispõe sobre a eliminação direta dos subsídios, de modo que não é possível falar em uma disciplina geral e expressa sobre subsídios no âmbito do AsA. Em vez disso, a disciplina dos subsídios agrícolas fragmenta-se na disciplina de subsídios à exportação e de medidas de apoio domésticas, aqui referidas como “subsídios domésticos”. A definição de subsídios veiculada pelo ASMC pode ser estendida ao AsA.
33. Nos termos do AsA, subsídios à exportação podem ser definidos como auxílios econômicos governamentais, subordinados ao desempenho das exportações, concedidos por ação ou omissão, de modo a conferir uma vantagem ao seu beneficiário. Independentemente dessa definição genérica, as práticas descritas no

artigo 9.1 e no artigo 10.2 do AsA são presumidamente subsídios à exportação. A partir da definição genérica de subsídios à exportação, é possível que, caso tais medidas se valham do instrumento tributário, esteja-se diante de benefícios fiscais. Todavia, dentre as práticas consideradas presumidamente subsídios à exportação, tem-se que apenas aquelas descritas nas alíneas “c”, “d” e “f” do parágrafo 1 do artigo 9 podem consistir em benefícios fiscais. A delimitação da disciplina de subsídios à exportação exige que se leve em consideração (i) o tipo de subsídio – se listados ou não no artigo 9.1 do AsA – e (ii) o tipo de produto agrícola – se especificado ou não na lista de concessão de cada membro. Assim, caso benefícios fiscais caracterizem subsídios tributários à exportação agrícola, a concessão de tais medidas estará sujeita à seguinte disciplina: (i) será permitida relativamente a subsídios listados a produtos especificados, se concedidos dentro dos limites dos níveis de compromisso assumidos; (ii) será proibida relativamente subsídios listados a produtos não especificados; (iii) será permitida relativamente a subsídios não listados a produtos especificados desde que dentro dos limites dos níveis de compromisso assumidos e desde que não implique – ou ameace implicar – tentativa de eludir os compromissos assumidos pelos membros; (iv) será permitida relativamente a subsídios não listados a produtos não especificados, desde que não implique – ou ameace implicar – tentativa de eludir os compromissos assumidos pelos membros. Destaca-se, entretanto, que, atualmente, as medidas apontadas como “permitidas” são acionáveis.

34. O AsA não veicula definição de subsídios domésticos, de modo que esses devem, como fulcro no conceito veiculado pelo ASMC, ser definidos como subsídios agrícolas não subordinados ao desempenho das exportações. Logo, haja vista a definição de subsídios do ASMC, tem-se que benefícios fiscais podem configurar subsídios domésticos agrícolas. A disciplina dos subsídios domésticos, no âmbito do AsA, pressupõe o enquadramento dessas medidas em três “caixas”: amarela, azul e verde. A caixa amarela abarca os subsídios mais danosos ao comércio internacional, de modo que somente os benefícios ali enquadrados estão sujeito a restrições. Todavia, tais restrições só terão lugar caso esses subsídios sejam concedidos em montante superior aos compromissos assumidos pelos Estados-membros. Destaca-se, portanto, que o AsA não veicula proibições absolutas à concessão de subsídios domésticos. A caixa azul representa uma exceção à

disciplina da caixa amarela, porquanto abrange subsídios que, em princípio, deveriam ser reconduzidos à caixa amarela, mas não o são, por serem concedidos no âmbito de programas de limitação da produção e por observarem os requisitos do artigo 6.5 do AsA. Ocorre, entretanto, que apenas “pagamentos diretos” podem ser abarcados pela caixa azul, de modo que não há a possibilidade de benefícios fiscais configurarem subsídios domésticos de caixa azul. Finalmente, a caixa verde é composta por subsídios domésticos que atendam ao disposto nas alíneas do parágrafo 1 do Anexo 2 do AsA e, sobretudo, não causem efeitos de distorção do comércio e da produção, ou o faça em níveis mínimos. Não há nenhum empecilho à possibilidade de benefícios fiscais caracterizarem subsídios domésticos alcançados pela caixa verde. Caso isso ocorra, entretanto, estar-se-á diante de medidas admissíveis pelo SMC. Destaca-se, contudo, que, atualmente, todos os subsídios domésticos agrícolas são acionáveis.

35. As convenções sobre a bitributação visam, em última instância, cumprir seu desiderato por meio de (i) normas que reconhecem a competência tributária sobre determinados rendimentos a um ou a ambos os Estados contratantes e (ii) normas de limitação de competência, as quais são aplicáveis caso a competência tributária tenha sido reconhecida de forma cumulativa. Diante disso, tem-se que, caso, em virtude de uma convenção sobre a dupla tributação, o Brasil não seja competente para tributar determinado rendimento, ele também não o será no tocante à concessão de benefícios fiscais relativos àquele rendimento. Embora essa conclusão seja marcada pela obviedade, é importante delimitá-la para que não haja confusão com as limitações à concessão de benefícios fiscais em situações em que o Brasil goza, em virtude da convenção, de competência tributária.
36. Essas limitações têm lugar no caso de reconhecimento cumulativo da competência tributária, aliado à determinação de aplicação do método da imputação pelo outro Estado contratante – o Estado da residência, em regra. Note-se que essa determinação representa uma limitação à competência tributária do Estado ao qual ela se direciona. Assim, em termos práticos, tem-se que, caso o outro Estado deva aplicar o método da imputação, tem-se que a competência tributária atribuída ao Brasil permanece. Dessa competência, todavia, não decorre a plena liberdade à concessão de benefícios fiscais. Afinal, o método da imputação tem o condão de

impedir a dupla tributação internacional na medida em que determina que um Estado conceda, aos seus contribuintes, créditos relativos aos tributos pagos ao outro Estado contratante. Assim, embora haja diversas formas pelas quais o método da imputação possa a ser aplicado, é facilmente perceptível o efeito inibidor dele decorrente no tocante aos benefícios fiscais. Pois, se o Brasil detém competência para tributar determinado rendimento e não o faz de forma plena – haja vista a concessão de benefícios fiscais –, os efeitos dos benefícios concedidos serão inibidos, porquanto a vantagem tributária concedida pelo Estado brasileiro redundará em um menor crédito a ser concedido pelo outro Estado contratante.

37. Estar-se-á diante de limitações à concessão de benefícios fiscais em virtude da aplicação do método da imputação pelo outro Estado contratante, caso a mencionada inibição acarrete a desproporcionalidade do benefício fiscal. Pois, tendo em vista que benefícios fiscais são medidas excepcionais e que devem ser justificados a partir de sua finalidade, caso o efeito inibidor mencionado implique a inaptidão da medida no tocante à promoção de sua finalidade, estar-se-á diante de medida desproporcional e, assim, inconstitucional. Logo, a limitação à concessão de benefícios fiscais ora analisada não decorre formalmente de convenção sobre a dupla tributação. Todavia, um mecanismo previsto na própria convenção, qual seja, o método da imputação, gera um impedimento material à concessão de benefícios fiscais, porquanto, com seu efeito inibidor, torna essas medidas injustificáveis. Há que se notar, entretanto, que, ainda que haja aplicação no método da imputação, não necessariamente o efeito inibidor será verificado. E, ainda que esse efeito ocorra, ele não necessariamente implicará a desproporcionalidade do benefício fiscal considerado. Dentre as variáveis a serem levadas em consideração nessa análise, destacam-se a forma pela qual o método da imputação foi aplicado e circunstâncias e forma de conduta de cada empresa.

38. Caso, todavia, a convenção sobre a bitributação considerada adote o mecanismo da “imputação especial”, o efeito inibidor decorrente do método da imputação será neutralizado. Esse mecanismo permite que a concessão de crédito de forma fictícia e se manifesta por meio das cláusulas de *tax sparing* e de *matching credit*. O *tax sparing* corresponde à imputação de crédito relativo a imposto que teria sido pago no Estado da fonte, caso não tivesse havido a concessão de benefícios fiscais.

Assim, em vez de o Estado da residência conceder, como crédito, apenas o valor do tributo efetivamente pago no Estado da fonte, ele concede o crédito no valor do tributo que teria sido pago no Estado da fonte caso benefícios fiscais não houvessem sido concedidos. O *matching credit*, por sua vez, consiste na concessão do crédito, pelo Estado da residência, em percentual prefixado. Logo, independentemente de benefícios eventualmente concedidos pelo Estado da fonte, o montante do crédito a ser concedido pelo Estado da residência manter-se-á inalterado. Embora muitas das convenções sobre a bitributação firmadas pelo Brasil contenham cláusulas de *tax sparing* e de *matching credit*, diversas outras – mormente aquelas firmadas recentemente – não as contêm, de modo que, relativamente a estas, o efeito inibidor decorrente do método da imputação adquire relevância, podendo, portanto, redundar em limitação à concessão de benefícios fiscais por parte do Estado brasileiro.

39. Aspecto da mais elevada importância para a realização da segurança jurídica dos benefícios fiscais é a observância dos ditames da segurança jurídica quando da extinção de benefícios fiscais, assim compreendida toda e qualquer retirada de benefício fiscal do ordenamento jurídico. Trata-se da segurança jurídica na modificação do ordenamento, de modo que adquirem relevância aqui as expressões da continuidade e da proteção da confiança. A realização da segurança jurídica na extinção de benefícios fiscais perpassa a identificação das razões que levaram à extinção dessas medidas. Desse modo, cabe fazer referência à “extinção obrigatória” e a “extinção não obrigatória” de benefícios fiscais.
40. A “extinção obrigatória” de benefícios fiscais decorre de uma incompatibilidade da norma veiculadora do benefício fiscal com o ordenamento jurídico, de modo que a própria retirada dessa norma, por concorrer para a efetividade do ordenamento, milita em favor da segurança jurídica. Nessas situações, se, por um lado, a retirada dos benefícios incompatíveis do ordenamento é um ditame da segurança jurídica, por outro lado, a segurança jurídica também deve ser observada quando da modificação do ordenamento. Todavia, é possível que a retirada de benefícios fiscais decorra da discricionariedade do legislador/administrador. Estar-se-á, nesse caso, diante da “extinção não obrigatória” de benefícios fiscais.

41. Relativamente à “extinção obrigatória” de benefícios fiscais, deve-se aludir à inconstitucionalidade formal, a qual ostenta natureza técnica e se caracteriza pela inobservância das formas constitucionalmente previstas ou pela violação de normas de competência. A inconstitucionalidade material, por sua vez, relaciona-se ao conteúdo da norma e pode se configurar tanto direta, quanto indiretamente. Haverá configuração da inconstitucionalidade de forma direta, caso a norma veiculadora de benefício fiscal eleja *discrimen* ou finalidades inconstitucionais. Nessas situações, estar-se-á, necessariamente, diante de violação ao princípio da igualdade e àquele da capacidade contributiva. Estar-se-á, todavia, diante de uma inconstitucionalidade material indiretamente verificada, caso os benefícios fiscais não observem a regra da proporcionalidade.
42. Tendo em vista que a observância da proporcionalidade – tanto em virtude da necessária restrição à igualdade a partir da capacidade contributiva, quanto da eventual intervenção em direitos de liberdade – por parte de normas veiculadoras de benefício fiscais é elemento fundamental para a justificação dessas medidas, ela também o é para a manutenção dos benefícios fiscais no ordenamento jurídico. Logo, ainda que uma medida seja considerada proporcional quando de sua edição, deve-se permanentemente verificar se essa proporcionalidade se mantém, de modo a justificar a manutenção do benefício. Nessa esteira, o controle de proporcionalidade a ser realizado durante a existência de um benefício fiscal requer maior precisão, de modo que deve ser acompanhado de um “controle de sucesso”. Com isso, embora a proporcionalidade seja aferida em função da finalidade, tem-se que a análise dos efeitos que efetivamente decorreram do benefício contribui para a maior exatidão do “teste da proporcionalidade”. Assim, é possível que um benefício fiscal “originalmente constitucional” deixe de observar a proporcionalidade em virtude de um erro de prognóstico, de novas situações fáticas e, até mesmo, de novas descobertas científicas. Por outro giro, é possível que a finalidade perseguida pelo benefício já tenha sido atingida, de modo que a manutenção da vantagem fiscal não mais se justifica. Nesse caso, sequer é possível aplicar a regra da proporcionalidade, uma vez que não há mais finalidade justificável. Ante essas considerações, deve-se enfatizar que benefícios fiscais são, necessariamente, temporários.

43. Ainda que não se esteja diante de benefícios inconstitucionais, é possível que tais medidas devam ser retiradas do sistema em virtude de sua ilegalidade e da incompatibilidade com tratados internacionais. A incompatibilidade decorre do fato de benefícios fiscais serem concedidos sem observância das limitações decorrentes de tratados internacionais. A ilegalidade, por sua vez, decorre da concessão de benefícios fiscais em desacordo com leis complementares, como, por exemplo, o Código Tributário Nacional.
44. Dentre os mecanismos constitucionais consagrados pelo ordenamento jurídico brasileiro que se prestam à realização da segurança jurídica na extinção de benefícios fiscais está o princípio da não surpresa, estritamente relacionado à ideia de previsibilidade e, portanto, de certeza, muito embora também concorra para a realização da continuidade e da proteção da confiança, na medida em que tem o condão de suavizar a transição normativa. O princípio em tela foi positivado no ordenamento jurídico brasileiro por meio das normas relativas, sobretudo, à anterioridade e à espera nonagesimal, lembrando-se todavia, que a Constituição também prevê exceções a essas regras. Desse modo, combinando-se essas regras e suas exceções, tem-se que, a depender da espécie tributária, dever-se-á aplicar (i) exclusivamente a regra da anterioridade anual, (ii) exclusivamente a regra da anterioridade nonagesimal, (iii) ambas as regras de forma cumulativa, (iv) nenhuma das “anterioridades”. Embora a anterioridade – genericamente considerada – não se aplique à concessão de benefícios fiscais – uma vez que, neste caso, não há que se falar em instituição ou aumento de tributo –, não há dúvidas acerca de sua aplicação à extinção de benefícios fiscais, uma vez que esta implica “aumento de tributo”. Há que se ressaltar, entretanto, as mencionadas exceções, que se relacionam a espécies tributárias específicas. Ademais, não há que se cogitar da aplicação das regras de anterioridade quando da extinção de benefício concedido por prazo certo ou mediante condição que permita o reconhecimento do término da vigência do benefício, porquanto, neste caso, a fixação do prazo e da condição já redundam em observância do princípio da não surpresa.
45. A irretroatividade – consagrada relativamente à matéria tributária no artigo 150, III, “a”, da Constituição Federal –, ocupa lugar de destaque no tocante à realização da segurança jurídica quando da extinção de benefícios fiscais. Tendo em vista,

contudo, que a retroatividade benigna é admitida no ordenamento brasileiro, tem-se a possibilidade de concessão de benefícios fiscais retroativa. A retroatividade será, nesse caso, admissível, caso o benefício retroativo supere o “teste da proporcionalidade”. De outra banda, tem-se que a extinção de benefícios fiscais deve, necessariamente, observância à irretroatividade, a qual, todavia, só protege fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da norma.

46. A proteção ao direito adquirido desempenha papel da mais alta relevância no tocante à realização da segurança jurídica na extinção dos benefícios fiscais, conforme vem sendo largamente destacado pela doutrina e jurisprudência brasileiras. Nessa esteira, não obstante as controvérsias relativas à aplicação da proteção ao direito adquirido em matéria tributária, pode-se afirmar que de benefícios fiscais concedidos por prazo certo e mediante condição decorrem direitos adquiridos, os quais devem ser colocados a salvo dos efeitos da nova lei – tanto retroativos, quanto futuros. Dessa forma, benefícios fiscais concedidos mediante condição e por prazo certo tem sua revogabilidade limitada. Deve-se esclarecer, entretanto, que essa limitação não significa restrições à atividade legislativa, mas, em vez disso, traduz-se pelo necessário respeito aos direitos adquiridos, os quais exigem, para sua configuração, a consolidação de situações jurídicas individualizadas – o que exige que o contribuinte considerado tenha cumprido os requisitos para o gozo da vantagem tributária. A proteção ao direito adquirido operacionaliza-se por meio da ultratividade da norma veiculadora do benefício fiscal considerado. Caso, entretanto, o interesse público impeça essa ultratividade, a proteção ao direito adquirido exige o resguardo do seu conteúdo econômico, o qual é levado a cabo por meio da justa indenização. Logo, pode-se afirmar que mesmo normas veiculadoras de benefícios fiscais condicionados e temporários são revogáveis a qualquer tempo, devendo-se, todavia, respeitar os direitos adquiridos.
47. Ainda que a proteção ao direito adquirido – além daquela decorrente da não surpresa e da irretroatividade – milite em favor da realização da segurança jurídica quando da extinção de benefícios fiscais, ela encontra relevantes limitações. Nesse sentido, tem-se que essa proteção resguarda tão somente as posições jurídicas decorrentes de benefícios fiscais condicionados e temporários, não concedendo,

portanto, nenhum tipo de proteção às demais situações relativas a benefícios fiscais. Ademais, a classificação de benefícios fiscais como condicionados e incondicionados – pressuposto para a aplicação da teoria do direito adquirido – guarda relevantes inconsistências em seu bojo, das quais decorrem limitações à concessão da proteção ao direito adquirido. Destaca-se que, independentemente da conformação do benefício fiscal – condicionado ou incondicionado; permanente ou temporário –, o desempenho de atividade do contribuinte a fim de obter benefício fiscal não pode ser negligenciado. Entende-se, todavia, que esse aspecto não deve ser tratado no âmbito da teoria do direito adquirido.

48. A realização da segurança jurídica – mais especificamente da proteção da confiança quando de modificação de normas veiculadoras de benefícios fiscais – é tratada, na Alemanha, no âmbito da dogmática da retroatividade. Nesse sentido, deve-se anotar que o Tribunal Constitucional Alemão distingue a chamada “retroatividade própria” da “retroatividade imprópria”, sendo que a primeira refere-se à interferência normativa em fatos iniciados e concluídos no passado, ao passo que a segunda relaciona-se a fatos iniciados no passado, mas ainda não concluídos. A retroatividade própria é, em regra, considerada inconstitucional, ao passo que a imprópria é, normalmente, admitida, muito embora pressuponha um sopesamento entre o dano à confiança do contribuinte e o interesse público atrelado à modificação normativa. É no âmbito da retroatividade imprópria que a extinção de benefícios fiscais tem sido tradicionalmente tratada, de modo que as disposições realizadas pelo contribuinte com o fito de obter benefício fiscal restam desprotegidas – o que tem sido duramente criticado pela doutrina. Embora não se possa falar, necessariamente, em uma proteção da confiança mais intensa relativamente a normas extrafiscais e embora, no direito brasileiro, não seja possível tratar das proteções às disposições do contribuinte no âmbito da dogmática da retroatividade, tem-se que o debate verificado no direito alemão a esse respeito joga luzes sobre a realização da segurança jurídica na extinção de benefícios fiscais no ordenamento jurídico brasileiro. Nesse sentido, merece destaque o entendimento relativo à proteção da disposição radicada na proteção a direitos fundamentais.

49. A análise completa da realização da segurança jurídica quando da extinção de benefícios fiscais no âmbito do Estado Democrático de Direito não pode prescindir

do aspecto material da segurança jurídica. Nesse sentido, haja vista o caráter de garantia material de direitos fundamentais ostentado pela segurança jurídica, tem-se que, quando da extinção de benefícios fiscais, a segurança jurídica atua no sentido de conceder a máxima efetividade aos direitos fundamentais atingidos. Tendo em vista, contudo, que nem sempre os direitos fundamentais atingidos restarão protegidos pela não surpresa, irretroatividade ou proteção ao direito adquirido, faz-se necessária sua identificação e, em seguida, a justificação da extinção de benefícios fiscais perante tais direitos, o que exige a aplicação da regra da proporcionalidade.

50. Assim, faz-se necessário apurar se a extinção de um benefício fiscal caracteriza uma intervenção em direitos de propriedade, a qual deve ser justificada. Há que se esclarecer que a intervenção que se perscruta relaciona-se aos efeitos de estruturação atrelados ao benefício fiscal e não aos efeitos de carga decorrentes de sua extinção – pois, neste caso, a eventual intervenção em direitos de propriedade decorreria da própria “tributação-regra” e não, propriamente, da retirada do benefício fiscal. Há que se esclarecer, ainda, que os benefícios fiscais, em si considerados, não estão compreendidos no âmbito de proteção direito de propriedade. Nessa esteira, deve-se investigar se houve intervenção em direitos de propriedade, levando-se em consideração os bens investidos pelo contribuinte a fim de cumprir o requisito exigido para o gozo de benefício fiscal, os quais são, indubitavelmente, alcançados pelo âmbito de proteção do direito de propriedade. Deve-se, portanto, verificar se a extinção de benefícios fiscais caracteriza uma intervenção na “propriedade investida”. Assim, faz-se necessário um nexo de causalidade entre o investimento realizado e o benefício fiscal e um nexo de causalidade entre a extinção do benefício e a incursão no âmbito de proteção do direito de propriedade. Uma vez caracterizada a intervenção, abre-se a proteção, que exige a intervenção seja justificada. Há que se observar que esse raciocínio apenas se aplica a benefícios fiscais dos quais tenha decorrido efeito indutor.
51. Seguindo-se esse mesmo raciocínio, é possível que a extinção de benefícios fiscais caracterize intervenção em outros direitos de liberdade – como na liberdade profissional e na livre iniciativa –, exigindo justificação. A configuração dessa intervenção também requer o duplo nexo de causalidade acima apontado. Por outro

giro, no direito brasileiro, não há que se imaginar a intervenção no princípio da igualdade em virtude da extinção de benefícios fiscais. Afinal, a extinção de benefícios fiscais representa o restabelecimento da “tributação-regra”, de modo que o juízo de igualdade passa a ser feito com base na capacidade contributiva, parâmetro fundamental para a realização da igualdade tributária no direito brasileiro.

52. O princípio da segurança jurídica exige que, uma vez que a extinção de benefícios fiscais caracterize intervenção em direitos fundamentais, seja feita a justificação desta, o que exige a aplicação da regra da proporcionalidade. Todavia, para se otimizar a realização da segurança jurídica, no âmbito do teste da proporcionalidade em sentido estrito, a proteção da confiança deverá ser considerada. A fim de se racionalizar o sopesamento realizado no interior do teste da proporcionalidade em sentido estrito, deve-se, exemplificativamente, apontar os seguintes critérios a serem considerados: por um lado, a “qualidade” da norma veiculadora de benefícios fiscais e a finalidade da extinção dessas medidas; por outro lado, o fato de o benefício ter sido concedido por prazo certo ou indeterminado, o tipo e intensidade da intervenção em direitos fundamentais, a aparência de regularidade da norma veiculadora dos benefícios fiscais, a efetividade da norma veiculada do benefício fiscal.
53. Caso a extinção de benefícios fiscais analisada seja obrigatória, em virtude da incompatibilidade da norma veiculadora dessas medidas com o ordenamento jurídico brasileiro, adquire maior relevo o teste da proporcionalidade em sentido estrito, uma vez que os testes da necessidade e adequação são facilmente superados. Essa situação adquire relevância quando se está diante da extinção de benefícios concedidos no âmbito da “guerra fiscal”. Deve-se frisar que irregularidades formais não impõem, necessariamente, a imediata extinção do benefício, com efeitos *ex tunc*. De fato há, neste caso, um elevado interesse na extinção do benefício fiscal. Isso, todavia, não afasta a realização do teste da proporcionalidade – caso a extinção dos benefícios caracterize intervenção em direitos fundamentais – e, se for o caso, a concessão de proteção ao contribuinte atingido, a qual pode ser feita por meio de normas de transição. Caso, todavia, esteja-se diante de extinção não obrigatória de benefícios fiscais, não há que se falar em uma concentração da

análise na proporcionalidade *stricto sensu*. Dessa forma, na prática, os testes da adequação e da necessidade adquirem maior relevância quando se tem em jogo a extinção de benefícios fiscais regulares.

54. Se, todavia, a extinção de benefício fiscal não caracterizar intervenção em direitos fundamentais, faz-se necessária a observância aplicação do princípio da proteção da confiança *stricto sensu*, lembrando-se que este, no direito brasileiro, tem aplicação subsidiária, proporcionando ao cidadão uma proteção adicional em face dos atos estatais. A aplicação desse princípio requer a observância de todos os aspectos da “hipótese de confiança”, quais sejam, (i) a existência de uma base de confiança, (ii) confiança e (iii) realização da confiança. Na sequência, deve-se verificar se se está diante de confiança digna de proteção, o que exige um sopesamento entre o interesse do contribuinte na manutenção normativa e o interesse do Estado na modificação. Deve-se lembrar, finalmente, que, também aqui, a proteção da confiança do contribuinte não exige a manutenção do benefício fiscal, podendo ser levada a cabo por meio de normas de transição.

ZUSAMMENFASSUNG DER ERGEBNISSE

1. Die Studie zur Rechtssicherheit der Steuervergünstigungen muss auf der Grundlage der Voraussetzungen des demokratischen Rechtsstaats durchgeführt werden, der durch die Verfassung der Bundesrepublik Brasilien 1988 gegründet wurde. Der Begriff der Rechtssicherheit muss also im Rahmen des demokratischen Rechtsstaats präzisiert werden, wobei daran zu erinnern ist, dass dieser Staat nicht nur durch die Anwesenheit des demokratischen Elements bei der Beschränkung und Legitimierung der Macht gekennzeichnet ist, sondern auch durch die Garantie der Grundrechte. Diese Konzeption des Staates in Verbindung mit der Überwindung des Gedankens einer Rechtssicherheit lediglich als Sicherheit *durch* das Recht – die trotz ihrer Notwendigkeit als Ableitung der eigentlichen Idee des Rechtsstaates unzureichend ist, falls das Recht selbst nicht sicher ist –, verweist auf eine materielle Sicherheit *des* Rechts. Man hat sich demnach daran zu halten, dass im brasilianischen Staat, der als demokratischer Rechtsstaat verfasst ist, die Rechtssicherheit vor allem als Sicherheit des Rechts unter der materiellen Perspektive zu verstehen ist. Unter dieser Perspektive postuliert die Rechtssicherheit die Wirksamkeit der Rechtsordnung in Verbindung mit den in ihr enthaltenen Werten, insbesondere der Wirksamkeit der Grundrechte. Andererseits ist daran festzuhalten, dass die Rechtsordnung einem Zweck der brasilianischen Rechtsordnung selbst entspricht, so dass der Dualismus Rechtssicherheit *versus* Gerechtigkeit überwunden wird.
2. Die Rechtssicherheit wurde nicht nur in ausdrücklicher Form, sondern auch stillschweigend festgeschrieben, siehe (i) eine Unzahl von Regelungen, welche spezifisch auf die Umsetzung der Rechtssicherheit gerichtet sind, (ii) die Ableitung der Rechtssicherheit aus den Grundprinzipien des Rechtsstaats, (iii) sowie die durch Artikel 5º, § 2º und durch Artikel 150 *caput* der Bundesverfassung garantierten Vorschriften, wobei daran zu erinnern ist, dass die Rechtssicherheit, wenn man ihre materielle Konzeption zu Grunde legt, zugleich auch das Merkmal der Garantie aufweist. Die Festschreibung der Rechtssicherheit mag im Rahmen eines demokratischen Rechtsstaates als überflüssig erscheinen, trägt jedoch zur

Anerkennung ihres normativen Charakters und zur Notwendigkeit ihrer wirksamen Anwendung bei. Die Rechtssicherheit entspricht demnach auch einem Prinzip der brasilianischen Rechtsordnung.

3. Die Begrenzung des Inhalts der Rechtssicherheit erweist sich auf Grund dessen vielschichtigen Charakters als eine äußerst mühevoll Aufgabe inmitten heftiger Auseinandersetzungen. Angesichts dessen erscheint es vorteilhaft zu sein, Rechtssicherheit einer Analyse ihrer vielfältiger Ausdrücke zu unterziehen und so zu erforschen, was die Rechtssicherheit erfordert und woraus sie sich zusammensetzt. Vorgeschlagen wird also eine inhaltliche Einschränkung des Rechtssicherheitsgehalts durch die Analyse folgender Ausdrücke: Bestimmtheit, Kontinuität und Vertrauensschutz. Dabei ist jedoch hervorzuheben, dass die Ausdrucksformen der Rechtssicherheit derart unter- und miteinander verbunden sind, dass die Konkretisierung des einen oder anderen Aspektes nicht ohne Bezug auf die anderen durchführbar ist.
4. Die Bestimmtheit weist einen eminent formalen Charakter auf, denn sie postuliert kurz gesagt die Vorhersehbarkeit des Rechts. Man darf jedoch nicht die Relevanz der Sicherheit für die Durchführung der materiellen Rechtssicherheit vernachlässigen, zumal die Bestimmtheit Voraussetzung für die Wirksamkeit der Rechtsordnung ist. In dieser Hinsicht sind die Begriffe der Orientierungssicherheit und der Realisierungssicherheit einschlägig. Der erstere bezieht sich auf die Kenntnis hinsichtlich des Normgehalts und darf nicht isoliert verstanden werden, sondern unter der Perspektive der Ordnung. Der letztere Begriff bezieht sich auf die Einhaltung der Normen in regulärer Weise; er tritt größtenteils durch das Willkürverbot auf, welches sowohl formal als auch materiell aufzufassen ist.
5. Die Kontinuität erfordert die Durchführung der Rechtssicherheit in Bezug auf die Änderung der Rechtsordnung. Dabei ist zu unterstreichen, dass diese im Rahmen des demokratischen Rechtsstaates nicht einfach nur die Einhaltung der ausdrücklichen Normen des intertemporalen Rechts erfordern. Diese Normen erweisen sich bei isolierter Betrachtung beschränkt und mit der materiellen Perspektive der Rechtssicherheit als unvereinbar. Wenn man demnach Kontinuität als objektiven, auf Stabilität und Beständigkeit der Rechtsordnung gerichteten

Grundsatz auffasst, kommt man zu dem Ergebnis, dass sie durch jedes Prinzip oder jede Regel, die einen milden normativen Übergang rechtfertigen, umsetzbar ist.

6. Die Grundlagen des Vertrauensschutzprinzips im Bereich des Öffentlichen Rechts wurden in den 50er Jahren durch die Rechtsprechung des deutschen Bundesverwaltungsgerichts festgelegt. Ab den 60er Jahren wurde dieses Prinzip nachdrücklich erforscht, was zu bedeutenden Debatten in der Rechtslehre geführt hat, insbesondere im Hinblick auf die Begründung im Rahmen der deutschen Rechtsordnung. Unter den verschiedenen Positionen ist besonders die Auffassung zu nennen, dass der Vertrauensschutz im Grundsatz von Treu und Glauben, im Rechtsstaatsprinzip sowie in den Grundrechten begründet ist. Dieser Grundsatz wird trotz seiner hervorstechenden germanischen Verwurzelung von der allgemeinen Rechtslehre beachtet und im Rahmen diverser Rechtsordnungen angewandt. Auf diesem Wege wird das Prinzip des Vertrauensschutzes in Beziehung mit der Rechtssicherheit in die brasilianische Rechtsordnung eingeführt. Hier wird also die Auffassung vertreten, dass der Vertrauensschutz im Rahmen der brasilianischen Rechtsordnung der subjektive Ausdruck der Rechtssicherheit ist. Nichtsdestotrotz muss sich der Vertrauensschutz als objektive Form manifestieren, um juristische Wirksamkeit zu erlangen.
7. Der Schutz des Vertrauens als Ausdruck von Rechtssicherheit ist nicht zu verwechseln mit dem Schutz des Vertrauens als Unterprinzip der Rechtssicherheit, hier “Vertrauensschutz *stricto sensu*” genannt. Im ersten Fall handelt es sich um die Rechtssicherheit selbst unter subjektivem Gesichtspunkt – zu bemerken ist, dass man hier also nicht von der Autonomie des Vertrauensschutzes in Bezug auf die Rechtssicherheit sprechen kann. Im zweiten Fall handelt es sich um ein abgeleitetes Prinzip der Rechtssicherheit, das sich zu ihrer Optimierung eignet. Der Vertrauensschutz *stricto sensu* neben anderen Prinzipien und Regeln verwirklicht den Vertrauensschutz als Ausdruck der Rechtssicherheit, ebenso wie die Bestimmtheit und die Kontinuität. Da das Prinzip des Rechtsschutzes *stricto sensu* sich direkt vom Rechtssicherheitsprinzip herleitet, bestehen keinerlei Zweifel bezüglich seiner Absorption durch die brasilianische Rechtsordnung. Die Anerkennung dieser Aufnahme darf dennoch nicht ohne weiteres erfolgen. In diesem Zusammenhang ist der subsidiäre Wesenszug dieses Prinzips in Bezug auf

die anderen vom brasilianischen Rechtssystem ausdrücklich garantierten Schutzmechanismen hervorzuheben, unter denen die Prinzipien des Überraschungsverbots und des Verbots der Rückwirkung, der Schutz des erworbenen Rechts, des abgeschlossenen Rechtsakts sowie der Rechtskraft und anderer Mechanismen zum Schutz der Grundrechte zu erwähnen sind.

8. Bei einer Weiterverfolgung desselben Gedankengangs zur oben erwähnten Differenzierung ergibt sich, dass die Ausdrucksformen der Rechtssicherheit, obwohl sie Prinzipien entsprechen, nicht als abgeleitete Prinzipien oder Unterprinzipien der Rechtssicherheit einzustufen sind, da sie die Rechtssicherheit selbst bilden, und derart Perspektiven bilden, durch welche der Grundsatz der Rechtssicherheit zu begreifen ist. Diese Unterscheidung erweist sich als relevant, da man ja nicht die praktische und direkte Anwendung der Rechtssicherheit anstreben kann, zumal zu berücksichtigen ist, dass Rechtssicherheit Konkretisierungen und Differenzierungen verlangt und sich demzufolge durch abgeleitete Prinzipien und Regeln verwirklicht wie beispielsweise Legalität, Rückwirkungsverbot und Schutz erworbener Rechte. Festzustellen bleibt also, dass die Wirksamkeit der Rechtssicherheit die Wirksamkeit dieser Regeln und Prinzipien voraussetzt. Zudem ist die Rechtssicherheit trotz ihrer Eigenschaft als Prinzip nicht mit anderen Prinzipien abwägbar. Diese Schlussfolgerung ist mit dem materiellen Begriff von Sicherheit des Rechts, der in dieser Arbeit vertreten wird, strikt verknüpft, wobei daran zu erinnern ist, dass die Rechtssicherheit unter diesem Gesichtspunkt die Wirksamkeit der Rechtsordnung selbst und folgerichtig und im Besonderen die Wirksamkeit der Grundrechte verlangt.
9. Es ergibt sich also, dass der Schutz der Grundrechte für die Verwirklichung der Rechtssicherheit überaus relevant ist, so dass dieser im Rahmen des demokratischen Rechtsstaats die Unberührbarkeit des Wesensgehalts der Grundrechte verlangt und voraussetzt. Unter Zugrundelegung einer relativen Konzeption ergibt sich, dass die Definition des Wesensgehaltes der Grundrechte von den tatsächlichen und rechtlichen Möglichkeiten abhängt, so dass dieser Gehalt dem Ergebnis der Anwendung der Verhältnismäßigkeitsregel entspricht. Die in Frage stehende relative Konzeption entspricht den Geboten der materiellen

Rechtssicherheit, zumal sie den Beschränkungen der Grundrechte einen argumentativen Onus auferlegt, welcher einen höheren Grundrechtsschutz bietet.

10. In dieser Arbeit wird eine Begrenzung dessen versucht, worin im brasilianischen Rechtssystem die “sicheren Steuervergünstigungen” bestehen. Dafür wird hier auf der Basis des materiellen Rechtssicherheitsbegriffs vertreten, dass sichere Steuervergünstigungen diejenigen sind, welche gewährt und abgeschafft werden nicht nur (i) durch Einhaltung der Prinzipien und Regeln, die spezifisch auf die Verwirklichung der Rechtssicherheit gerichtet sind, sondern auch (ii) in Vereinbarkeit mit der brasilianischen Rechtsordnung stehen, was vor allem die Beachtung der Grundrechte erfordert.

11. Der Zweck der Steuervergünstigungsnormen spielt bei der Untersuchung der Rechtssicherheit der Steuervergünstigungen eine äußerst wichtige Rolle. Daraus ergibt sich, dass die Steuernormen in zwei Klassen eingeteilt werden können: Fiskalzwecknormen und Außerfiskalzwecknormen. Die ersteren sind darauf gerichtet, Einnahmen zu erzeugen, während die letzteren sich mittelbar auf andere verfassungsmäßig begründete Zwecke richten als auf die Eintreibung von Mitteln für die Öffentliche Hand. “Mittelbar”, denn diese Normen bezwecken unmittelbar die Lenkung des Verhaltens oder eine Einkommensumverteilung. Auf diese Weise bezwecken die Fiskalzwecknormen Belastungswirkungen, während die Außerfiskalzwecknormen auf Gestaltungswirkungen gerichtet sind, obwohl keinerlei notwendige Korrelation zwischen dem verfolgten Zweck und den sich aus einer bestimmten Norm ergebenden Wirkungen besteht.

12. Die Bedeutung dieser Einteilung beruht insbesondere auf der Tatsache, dass der Zweck grundlegendes Element für die Rechtfertigung der Norm im Hinblick auf die Verfassung ist. Die Norm muss jedoch unabhängig von dem verfolgten Zweck das verfassungsrechtliche Steuerrechtssystem beachten, da sie sich ja der Steuerrechtsinstrumente bedient. Dennoch muss der Gesetzgeber im Fall der Außerfiskalzwecknormen außer der Steuerzuständigkeit auch die materielle Zuständigkeit innehaben. So ist auf jeden Fall regelmäßig eine Zweckehäufung auf ein und dieselbe Steuernorm festzustellen.

13. Steuervergünstigungen werden definiert als *steuerliche Vorteile, die durch Außerfiskalzwecknormen – sei es lenkenden oder umverteilenden Zwecks – gewährt werden, die eine Abweichung von der Gleichheit nach der Leistungsfähigkeit darstellen*. Es ist also für die Kennzeichnung als Steuervergünstigungen unerlässlich, dass es sich dabei um einen steuerlichen Vorteil handelt, der durch eine “Verschonung” entstanden ist und sich demzufolge im Bereich des Steuerrechts befindet – was also nicht mit einem aus direkten Subventionen herrührenden Vorteil zu verwechseln ist. Und damit es sich dabei wirklich um einen “Vorteil” handelt, muss dieser auch noch einen Ausnahmecharakter aufweisen, womit er demnach eine Ausnahme von der Verteilung der Steuerlast nach der Leistungsfähigkeit bildet. Der hier beschriebene Vorteil kann sich in verschiedenen Formen darstellen, er kann sich sowohl als Modifizierung von Kriterien des Steuertatbestands darstellen als auch als Minderung der schon entstandenen Steuerschuld. Schließlich müssen die behandelten Maßnahmen durch Außerfiskalzwecknormen, lenkende oder umverteilende, gewährt werden. Steuervergünstigungen, die durch Normen eingeführt werden, welchen ein lenkender Zweck innewohnt, entsprechen den “Steueranreizen”, während diejenigen, die durch Normen mit Umverteilungszwecken eingeführt werden, in “Steuervergünstigungen *im engeren Sinn*” bestehen.
14. Um von sicheren Steuervergünstigungen sprechen zu können, wenn diese Maßnahmen gewährt werden, müssen nicht nur die Prinzipien und Regeln zur spezifischen Verwirklichung der Rechtssicherheit eingehalten werden, sondern auch die übrigen Verfassungsnormen – vornehmlich die der Grundrechte –, da die materiell begriffene Rechtssicherheit die Wirksamkeit der Rechtsordnung erfordert. Anders ausgedrückt ergibt sich, dass die Gewährung von Steuervergünstigungen mit den Verfassungsnormen kompatibel sein müssen, so dass die drei Staatsgewalten an diese Forderungen gebunden sind.
15. Obwohl die notwendige Bindung der Gewährung von Steuervergünstigungen an den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit aus der Steuerlegalität entnommen werden kann, erwähnt die Bundesverfassung im Art. 150 § 6° ausdrücklich die Bindung der Steuervergünstigungen an den Gesetzesvorbehalt und bestimmt auf diese Weise

auch die Ausschließlichkeit und Spezifität der einführenden Norm der Steuervergünstigungen. In diesem Zusammenhang sind automatische Steuervergünstigungen von denen zu unterscheiden, welche von einer verwaltungsmäßigen Anerkennung abhängen. Während die automatischen Vergünstigungen sich direkt aus dem Gesetz ableiten lassen, erfordert die Gewährung der zweiten Begünstigungsform spätere Anerkennungshandlungen der Erledigung vom Steuerzahler, der notwendigen Voraussetzungen, um in den Genuss der Maßnahme zu gelangen, so dass die wirksame Gewährung der Vergünstigung den Erlass eines Verwaltungsakts oder die Unterschrift des Steuervertrags voraussetzt. Das Erfordernis dieser Anerkennung mindert indes nicht die Bindung der Verwaltung an das Steuervergünstigungsgesetz, da dieser Anerkennung nämlich Kontrollcharakter und rein deklaratorische Wirksamkeit zukommt, so dass Wirksamkeit *ex tunc* entsteht. Da jedoch Steuerbegünstigungen durch eine Senkung der Steuersätze gewährt werden können und die Verfassung in Bezug auf die Steuersätze "Ausnahmen" von der Legalität zulässt, ergibt sich die Möglichkeit der Gewährung von Steuervergünstigungen direkt durch die Verwaltung, unabhängig von der Gesetzesvorschrift; Weiterhin ist das durch Art. 155 § 2° XII "g" geregelte Verfassungsgebot zu beachten, die sich mit der Gewährung von Steuervergünstigungen hinsichtlich der ICMS befasst.

16. Die Gewährung von sicheren Steuervergünstigungen hat den Wesensgehalt der Grundrechte zu beachten, was dazu führt, dass Freiheitsrechte der Gewährung von Steuervergünstigungen Beschränkungen auferlegen. Um sicherzustellen, ob und in welchem Maße diese Beschränkungen eintreten, muss untersucht werden, (i) wann eine Rechtfertigung der Steuervergünstigungen von den Freiheitsrechten notwendig ist, und (ii) ob die Steuervergünstigungen angesichts des beschränkten Freiheitsrechts gerechtfertigt sind.
17. Die Notwendigkeit einer Rechtfertigung der Steuervergünstigungen vor den Freiheitsrechten ergibt sich dann, wenn jene einen Eingriff in den Schutzbereich dieser implizieren, was dazu führt, dass der *prima facie*-Schutz des betroffenen Rechts offen ist. Wenn man einen modernen Eingriffsbegriff zu Grunde legt, der mit den Regeln des demokratischen Rechtsstaates übereinstimmt, ergibt sich, dass ein Eingriff in die Freiheitsrechte jede staatliche Handlung ist, die es dem

Einzelnen unmöglich oder wesentlich schwierig macht, das im Schutzbereich des Grundrechts enthaltene Verhalten zu leisten. In diesem Sinn muss der eventuelle Eingriff in die Freiheitsrechte durch Steuervergünstigungsnormen die sich daraus ergebenden Gestaltungswirkungen als Bezugspunkt nehmen.

18. Wenn der Eingriff in die Freiheitsrechte feststeht, muss er gerechtfertigt werden, was die Anwendung der Verhältnismäßigkeitsregel erfordert, um festzustellen, ob es sich um einen verfassungsmäßig zulässigen Eingriff handelt oder umgekehrt um eine Verletzung der Freiheitsrechte. Der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz ist in drei andere Regeln unterteilt, nämlich in die Geeignetheit, die Erforderlichkeit und die Verhältnismäßigkeit im engeren Sinn, die wegen der Subsidiaritätsbeziehung untereinander in dieser Reihenfolge anzuwenden sind. Die Verhältnismäßigkeitsregel bezieht sich auf den angestrebten Endzweck der Steuervergünstigungsnorm, der verfassungsmäßig begründet sein muss. In diesem Kontext sind die Steuervergünstigungen zum Abbau regionaler Ungleichheiten hervorzuheben, wobei zu berücksichtigen ist (i) die diesem Zweck in allgemeiner Form verfassungsmäßig verliehene Bedeutung, (ii) die Tatsache, dass der brasilianische Föderalismus kooperativen Wesens ist und (iii) die den Steuervergünstigungen zur regionalen Entwicklung durch die Verfassung spezifisch zugesprochene Relevanz. Dem Gesetzgeber steht *a priori* ein breiter Prognosespielraum zu, um den Zweck der Steuervergünstigungen festzusetzen.
19. Das genaue Verständnis der Beziehung zwischen Steuervergünstigungen und dem Leistungsfähigkeitsgrundsatz ist nicht nur für die Identifizierung der Steuervergünstigungen unerlässlich, sondern auch für die Bestimmung ihrer verfassungsrechtlichen Zulässigkeit und folglich für die Beachtung der Rechtssicherheit. Die Behauptung, dass Steuervergünstigungen die Steuerlast nach einem anderen Kriterium als dem der Leistungsfähigkeit verteilen, bedeutet in diesem Kontext nicht, dass Steuervergünstigungen eine Ausnahme vom Prinzip der Leistungsfähigkeit seien. Wenn man nämlich darauf zurückgreift, dass die Leistungsfähigkeit ausdrücklich durch Art. 145 § 1° der Bundesverfassung anerkannt ist, so ist zu bemerken, dass diese zu verstehen ist als (i) Voraussetzung der Besteuerung (ii) Grenze der Steuerauferlegung und als (iii) Maßstab zur Konkretisierung des Gleichheitsgrundsatzes. Der Gehalt der Leistungsfähigkeit

beschränkt sich demnach nicht auf den Gleichheitsgrundsatz, da er ja die Fähigkeit jedes Bürgers, dem Staat Mittel auszuhändigen, begrenzt, so dass er unter diesem Gesichtspunkt als autonomes Prinzip zu verstehen ist. Die Grundrechte begrenzen also die Leistungsfähigkeit, so dass eine enge Beziehung zwischen Leistungsfähigkeit, dem Existenzminimum und dem Übermaßverbot – in dessen Bereich das Verbot des Einsatzes von Abgaben mit beschlagnahmender Wirkung fällt –, festzustellen ist, zumal diese ja wegen ihres Grundrechtsgarantiecharakters zur Begrenzung der Leistungsfähigkeit beitragen. Wenn man dieses Muster zu Grunde legt, so erweist sich die Auffassung, nach der die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit nicht auf die Außerfiskalzwecknormen anzuwenden sei, als unhaltbar, da dies eine Grundrechtsverletzung zur Folge hätte, besonders des Rechts auf Eigentum. Es sollte also nicht davon gesprochen werden, dass Steuervergünstigungen Ausnahmen von der Leistungsfähigkeit seien, wenn die Leistungsfähigkeit als autonomes Prinzip begriffen wird.

20. Das Gleichheitsprinzip wurde durch die Verfassung von 1988 im Art. 5° in allgemeiner Form und durch Art. 150, II in besonderer Form steuerrechtlichen Bezugs niedergelegt. Dennoch kann man aus dem Gleichheitsgebot keinerlei konkreten Gehalt ableiten, da seine Beachtung von verschiedenen Werten abhängen, die außerhalb dieser Norm stehen. Daraus ergibt sich hier, dass Gleichheit nicht Identität bedeutet. Die Gleichheit ist immer relativ, so dass ein Urteil über die Gleichheit einen Maßstabs voraussetzt. Das Gleichheitsprinzip verlangt indessen nicht nur formale, sondern auch materielle Gleichheit, welche den Einsatz von Vergleichskriterien voraussetzt, die juristisch zu rechtfertigen sind. Der Gleichheitsgrundsatz führt also nicht zu einem Verbot der Ungleichheiten, sondern untersagt lediglich ungerechtfertigte Ungleichbehandlung. Auf der Basis der Außentheorie ergibt sich auf diese Weise also, dass sich für den Einzelnen aus dem Gleichheitsprinzip das *prima facie*-Recht ableiten lässt, dass zu seinem Nachteil kein anderer Gleichheitsmaßstab als der sachgerechte angewendet werden wird. Da es sich dabei um ein *prima facie*-Recht handelt, ergibt sich, dass es beschränkt werden kann, was jedoch die Beachtung der Verhältnismäßigkeit voraussetzen.

21. Wie es sich direkt aus der Bundesverfassung ergibt, ist die Leistungsfähigkeit im brasilianischen Recht der Grundmaßstab zur Realisierung der Gleichheit im Steuerrechtsbereich. Dem ist zu entnehmen, dass die Steuerlast nach Leistungsfähigkeit zu verteilen ist. Man kann demnach von einem *prima facie*-Recht darauf sprechen, dass im Steuerrecht die Gleichheitsprüfung nach dem Maßstab der Leistungsfähigkeit durchzuführen ist. Die Abweichung von der Gleichheit nach der Leistungsfähigkeit – das heißt der Einsatz eines anderen Vergleichsmaßstabs als der Leistungsfähigkeit – ist jedoch zulässig, wenn sie gerechtfertigt ist, was die Anwendung der Verhältnismäßigkeitsregel voraussetzt. Da die Steuervergünstigungen definitionsgemäß eine Abweichung von der Gleichheit nach der Leistungsfähigkeit sind, ist daraus zu schließen, dass diese notwendigerweise der Gleichheit gegenüber gerechtfertigt sein müssen. Bei solch einer Rechtfertigung steht man – unter dem gerade analysierten Gesichtspunkt – vor legitimen Steuervorteilen, die keinerlei Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes darstellen.
22. Die Rechtfertigung für die Anwendung eines anderen Vergleichsmaßstab als dem der Leistungsfähigkeit beruht auf den von der Steuervergünstigungsnorm angestrebten Zwecken. Dafür ist zunächst notwendig, (i) die Rechtmäßigkeit des Differenzierungszwecks festzustellen und (ii) und die Legitimität *per se* des Differenzierungskriteriums zu ermitteln. Zu diesem Zweck muss in einem ersten Schritt festgestellt werden, ob die Abweichung von der Gleichheit nach der Leistungsfähigkeit verfassungsmäßig legitime Zwecke verfolgt, d.h. Zwecke, die mit den konstitutionellen Wertentscheidungen kompatibel sind. In einem zweiten Schritt ist dann festzustellen, ob das angewandte Differenzierungskriterium sich im Einklang mit der Bundesverfassung befindet, wozu die Einhaltung von Verboten, Bestimmungen und Erlaubnissen der verfassungsmäßig vorgesehenen Differenzierung zu prüfen ist.
23. Schließlich erfordert die Abweichung von der Gleichheit nach der Leistungsfähigkeit die Anwendung der Verhältnismäßigkeitsregel, die ihrerseits die Anwendung der Unterregeln der Geeignetheit, Erforderlichkeit und Verhältnismäßigkeit im engeren Sinne verlangt, um die Verfassungsmäßigkeit der Beziehung zwischen dem eingesetzten Diskriminierungskriterium und dem Zweck

der Differenzierung zu klären. Dazu muss nicht nur die angewandte Differenzierung berücksichtigt werden, sondern auch die Weise in Erwägung gezogen werden, in der sie sich vollzogen hat, was eine Untersuchung der Struktur der in Frage stehenden Steuervergünstigung erfordert. Für eine geeignete Differenzierung muss eine Verknüpfung zwischen der begünstigten Gruppe und dem angestrebten Zweck ersichtlich sein. Die Erforderlichkeit liegt ihrerseits dann vor, wenn der Zweck nicht mit derselben Wirksamkeit durch eine milderer Differenzierung verfolgt werden kann. Und schlussendlich muss nach der Unterregel der Verhältnismäßigkeit im engeren Sinn eine Abwägung zwischen den beteiligten Gütern vorgenommen werden. Auch wenn die einer bestimmten Steuervergünstigung innewohnende Abweichung von der Gleichheit nach der Leistungsfähigkeit gerechtfertigt ist, so ist noch die Beachtung der formalen Gleichheit zu untersuchen.

24. Die Gesetzgebungskompetenz zur Gewährung von Steuervergünstigungen setzt die Steuergerichtsbarkeit voraus, die ihrerseits sowohl in der äußeren Form beschränkt sein kann, da die Ausübung der Steuergesetzgebungskompetenz eine juristisch bedeutende Verknüpfung zwischen Staat und Sachverhalt verlangt – vorbehaltlich der Kontroversen hinsichtlich dieser Beschränkungen – als auch durch Selbstbeschränkungen durch internationale Abkommen. Diese Beschränkungen betreffen konsequenterweise das freie Handeln des Staats in Bezug auf Gestaltung und Gewährung von Steuervergünstigungen und sind demnach für die Realisierung der Rechtssicherheit der Steuervergünstigungen relevant. Andererseits ergibt sich daraus, dass die Gewährung sicherer Steuervergünstigungen die Beachtung von Beschränkungen voraussetzen, die sich aus dem Internationalen Recht ergeben.
25. Internationale Abkommen verleihen nur sehr selten supranationalen Stellen eine Steuerzuständigkeit; dennoch kommt es relativ häufig zu Beschränkungen für die Gewährung von Steuervergünstigungen durch sie. Derartige Beschränkungen gewinnen an Bedeutung, wenn sie weitergehend sind als die, die sich aus der Verfassung ergeben, obwohl auch solche Beschränkungen verfassungsmäßig sein müssen. Eine der bedeutendsten Beschränkungen des Internationalen Rechts für die Gewährung von Steuervergünstigungen durch den brasilianischen Staat liefert das WTO-System. Doch auch die sich aus Doppelbesteuerungsabkommen ergebenden

Beschränkungen sollen nicht unerwähnt bleiben, besonders in Anbetracht des umfassenden Netzes dieser von Brasilien unterzeichneten Abkommen und der dadurch herbeigeführten impliziten Beschränkung zur Gewährung von Steuervergünstigungen.

26. Ganz allgemein kommt der Schnittpunkt zwischen den Normen des Multilateralen Handelssystems und der Besteuerung in drei Verboten zum Ausdruck, nämlich dem Verbot der diskriminierenden Besteuerung, der Steuersubventionen und der protektionistischen Besteuerung, wobei daran erinnert werden darf, dass die letztere unter einem positiven Gesichtswinkel in einer engen Beziehung zu der Kategorie der Subventionen steht und sich unter einem negativen Gesichtswinkel vor allem auf die Einfuhrschränken bezieht.
27. Das Prinzip der Nichtdiskriminierung ist für die Handelsliberalisierung fraglos bedeutend und gewinnt sowohl durch die Klausel der meistbegünstigten Nation (Artikel I, GATT) als auch durch die Klausel der Inländerbehandlung (Artikel III, GATT) Wirksamkeit. Die erste verhindert, dass Produkte aus verschiedenen Mitgliedsstaaten der Welthandelsorganisation (WTO) anders behandelt werden, während die zweite – unter dem Aspekt der steuerlichen Nichtdiskriminierung (Artikel III.2, GATT) – die Diskriminierung zwischen nationalen und ausländischen Produkten durch steuerliche Maßnahmen verbietet. Aus beiden Klauseln ergibt sich keine absolute Beschränkung der Gewährung von Steuervergünstigungen seitens des brasilianischen Staates, sondern lediglich das Verbot, die Nationalität des Produktes als Diskriminierungskriterium zu benutzen. Das Prinzip der Nichtdiskriminierung findet seine theoretische Ergänzung im Bereich der Subventionen.
28. Die Regelung der Subventionen ergibt sich im Bereich des Multilateralen Handelssystems vor allem aus dem Übereinkommen über Subventionen und Ausgleichsmaßnahmen (ASCM) und dem Agrarabkommen (AoA). Das erstere wird auf nicht-industrialisierte Produkte außerhalb des Anwendungsbereichs des Agrarabkommen angewandt, während das letztere sich ausschließlich auf Waren bezieht, die ausdrücklich in seinem Anhang I aufgelistet sind.

29. Unter Berufung auf den Art. 1 des ASCM kann behauptet werden, dass Subventionen finanzielle Regierungsbeiträge sind, die durch Handlungen oder Unterlassungen so gewährt werden, dass sie dem Begünstigten einen Vorteil verschaffen. Wenn man als Einordnungskriterium den angebotenen Anreiz nimmt, so lassen sich die steuerlichen Subventionen neben den Kredit- und Privatsubventionen feststellen. Im Wortlaut des Artikel 1 des ASMC sind steuerliche Subventionen alle Regierungsmaßnahmen, die dazu führen, dass Steuereinnahmen, die ohne solche Maßnahmen geschuldet wären, verzichtet oder nicht erhoben werden, um dem Begünstigten einen Vorteil zu verschaffen. In Anbetracht der in dieser Arbeit vertretenen Definition von Steuervergünstigungen wird offensichtlich, dass der materielle Bereich der Steuervergünstigungen sich nicht mit dem der Steuersubventionen verquickt. Um also die sich aus dem ASCM für die Gewährung von Steuervergünstigungen ergebenden Beschränkungen festzustellen, muss versucht werden, den Schnittbereich zwischen Steuersubventionen und Steuervergünstigungen zu begrenzen, da es nur für den Fall, dass Steuervergünstigungen mit steuerlichen Subventionen zusammenfallen, zu einer Beschränkung ihrer Gewährung nach dem ASCM kommen kann.
30. In diesem Zusammenhang gewinnen die Begriffe *otherwise due*“ sowie “Vorteil” an Bedeutung. Der Verzicht auf Steuereinnahmen setzt die Außergewöhnlichkeit der Maßnahme voraus, welche auf der Grundlage der von dem Streitbeilegungsorgan des WTO (DSB/WTO) angewandten Orientierung vom durchgeführten Vergleich im Rahmen des Steuersystems der fraglichen Rechtsordnung geklärt werden muss, wobei die Grundprinzipien dieser Ordnung zu beachten sind. Daraus ergibt sich, dass Steuervergünstigungen notwendigerweise einen Verzicht auf Steuereinnahmen im Sinne des ASMC mit sich bringen, da diese Maßnahmen im Hinblick auf die Abweichung der Gleichheit nach der Leistungsfähigkeit definitionsgemäß einen Verzicht auf die “Regelbesteuerung” des brasilianischen Rechtssystems bedeuten. Nach der Rechtsprechung des DSB/WTO muss der Vorteil, der die Maßnahme als Subvention auszeichnet, genau der gewährte und genossene sein, was aus der Perspektive des Begünstigten festzustellen ist. Notwendig ist weiterhin, dass die Maßnahme dem Begünstigten einen Wettbewerbsvorteil verschafft. Die einfache Gewährung der Maßnahme ist also nicht ausreichend. Andersherum erfordert die Charakterisierung der

Steuervergünstigung, so wie sie hier in dieser Arbeit vertreten wird, nur die Gewährung des Steuervorteils, dessen Merkmal lediglich die Abweichung von der “Regelbesteuerung” ist, ohne dass dazu ein “Markttest” verlangt wird. In Bezug auf das Element “Vorteil” fällt also der materielle Bereich der Steuervergünstigungen mit dem der Steuersubventionen nicht notwendigerweise zusammen. Damit Steuervergünstigungen als Steuersubventionen anzusehen sind, müssen von ihnen Vorteile in den vom ASCM verlangten Sinne ausgehen. Die Kennzeichnung als Steuersubventionen ist notwendige, aber nicht ausreichende Bedingung dafür, dass die Steuervergünstigungsgewährung durch das ASCM beschränkt wird.

31. Solche Beschränkungen sind dann – und nur dann – angebracht, wenn sich Steuervergünstigungen als verbotene (rote) oder anfechtbare (gelbe) Steuersubventionen gemäß der Klassifizierung, die auf der Subventionskontrolle durch das WTO-Systems beruht, darstellen. Obwohl die anfechtbaren Steuersubventionen nicht *per se* verboten sind, unterliegen sie Verboten. Verboten sind jene Subventionen, die tatsächlich oder rechtlich entweder mit der Exportleistung oder mit einer Vorzugsbehandlung einheimischer Güter zum Nachteil importierter Güter verknüpft sind, während anfechtbare Steuersubventionen solche sind, die in negativer Weise in die Interessen eines anderen Mitgliedslandes des WTO eingreifen und schädliche Auswirkungen hervorrufen. Bei der ersten Gruppe wird die Spezifität angenommen, bei der zweiten Gruppe hingegen muss die Spezifität bewiesen werden, damit Restriktionen eingreifen können.

32. Das Agrarabkommen (AoA), dem es gelungen ist, den Landwirtschaftsbereich in geordneter Form in den Rahmen des WTO-Systems einzubinden, regelt nicht den direkten Ausschluss der Subventionen, so dass es keine allgemeine und ausdrückliche Subventionsdisziplin im Bereich des AoA gibt. Stattdessen ist die Disziplin der Landwirtschaftssubventionen in Exportsubventionen und Maßnahmen zur einheimische Unterstützung aufgeteilt. Auf letztere wird hier als “einheimische Subventionen ” Bezug genommen. Die vom ASMC erstellte Subventionsdefinition erstreckt sich auch auf das AoA.

33. Exportsubventionen können in der Begrifflichkeit des AoA als Wirtschaftsbeihilfen durch Regierungen, die der Exportleistung untergeordnet sind und durch Handeln oder Unterlassen gewährt werden, um dem von ihnen Begünstigten einen Vorteil zu verschaffen, definiert werden. Unabhängig von dieser Allgemeindefinition sind die im Artikel 9.1 und im Artikel 10.2 des AoA beschriebenen Praktiken vermutete Exportsubventionen. Von der Generaldefinition von Exportsubventionen aus ist es möglich, dass es sich um Steuervergünstigungen handelt, wenn solche Maßnahmen sich des Steuerinstrumentariums bedienen. Dennoch ergibt sich im Rahmen der als vermutliche Exportsubventionen angesehenen Praktiken, dass nur die in den Absätze “c”, “d” und “f” des Paragraphen 1 des Artikels 9 beschriebenen in Steuervergünstigungen bestehen können. Die Begrenzung der Disziplin der Exportsubventionen erfordert, dass folgende Typen zu beachten sind : (i) der Subventionstyp – ob er im Art. 9.1 des AoA aufgelistet ist oder nicht – sowie (ii) die Art des landwirtschaftlichen Produkts – ob es in der Zugeständnisliste eines jeden Landes spezifiziert ist oder nicht. Wenn also Steuervergünstigungen Steuersubventionen für den Agrarexport darstellen, so unterliegt die Gewährung dieser Maßnahmen der folgenden Disziplin: (i) sie wird erlaubt in Bezug auf die aufgelisteten Subventionen für spezifizierte Produkte, wenn sie innerhalb der Niveaugrenzen der übernommenen Verpflichtungen liegen; (ii) in Bezug auf aufgelistete Subventionen für nicht spezifizierte Produkte wird sie verboten; (iii) sie wird in Bezug auf nicht aufgelistete Subventionen für spezifizierte Produkte gestattet, soweit sie sich innerhalb der Niveaugrenzen der übernommenen Verpflichtungen befinden und soweit sie nicht den Versuch nach sich ziehen – oder nach sich zu ziehen drohen -, die von den Mitgliedern übernommenen Verpflichtungen zu umgehen; (iv) sie wird in Bezug auf nicht aufgelistete Subventionen für nicht spezifizierte Produkte gestattet, soweit sie nicht den Versuch nach sich ziehen – oder nach sich zu ziehen drohen -, die von den Mitgliedern übernommenen Verpflichtungen zu umgehen. Es ist allerdings hervorzuheben, dass die derzeit als “erlaubt” aufgeführten Maßnahmen anfechtbar sind.
34. Das AoA erstellt keine Definition der einheimischen Subventionen, so dass diese nach dem vom ASCM gebrauchten Begriff als nicht den Exportleistungen untergeordnete Agrarsubventionen zu definieren sind. In Anbetracht der ASCM-

Definition von Subvention ergibt sich demnach, dass Steuervergünstigungen einheimische Agrarsubventionen darstellen können. Die Disziplin der einheimischen Subventionen im AoA-Bereich unterstellt eine Eingliederung dieser Maßnahmen in drei “Boxen”: amber, blue und green. Die amber-box umfasst die für den internationalen Handel schädlichsten Subventionen, so dass nur die dort aufgeführten Vergünstigungen Restriktionen unterliegen. Solche Restriktionen sind dennoch nur dann angebracht, wenn diese Subventionen in einem höheren Maße als dem von den Mitgliedstaaten übernommenen Verpflichtungen gewährt werden. Bemerkenswert ist demnach, dass das AoA keine absoluten Verbote für die Gewährung einheimischer Subventionen zur Verfügung stellt. Die blue-box stellt eine Ausnahme von der Regel der amber-box dar, weil sie ja Beihilfen umfasst, die streng genommen zur amber-box gehören sollten, was aber nicht geschieht, weil sie im Programmbereich der Produktionsbeschränkung gewährt werden und weil sie die Voraussetzungen des Art. 6.5 des AoA beachten. Indessen tritt ein, dass lediglich “Direktzahlungen” von der blue-box umfasst werden können, so dass die Steuervergünstigungen unmöglich einheimische Subventionen der blue-box sein können. Die green-box besteht schließlich aus einheimischen Subventionen, die den Voraussetzungen der Absätze des Paragraphen 1 des Anhangs 2 des AoA entsprechen und vor allem für Handel und Produktion keine – oder nur minimale – Verzerrungseffekte verursachen. Es besteht kein Hindernis für die Möglichkeit, dass Steuervergünstigungen einheimische Subventionen der green-box darstellen können. Falls dies jedoch geschehen sollte, handelt es sich um für das WTO-System zulässige Maßnahmen. Es soll allerdings hervorgehoben werden, dass derzeit alle einheimische Subventionen anfechtbar sind.

35. Die Doppelbesteuerungsabkommen bezwecken in letzter Instanz, dass ihr Desiderat erreicht wird durch (i) Normen, die die Steuerzuständigkeit über bestimmte Einkommen für einen oder zwei Vertragsstaaten anerkennen und (ii) Normen zur Zuständigkeitsbegrenzung, die für den Fall anwendbar sind, dass die Steuerzuständigkeit in kumulativer Form anerkannt sein sollte. Daraus ergibt sich folgender Zustand: falls Brasilien als Folge eines Doppelbesteuerungsabkommens für die Besteuerung eines bestimmten Einkommens nicht zuständig sein sollte, dann ist es auch nicht für die Gewährung von sich auf dieses Einkommen

beziehenden Steuervergünstigungen zuständig. Trotz der Offensichtlichkeit dieser Schlussfolgerung sollte sie unbedingt begrenzt werden, damit sie nicht mit Situationen verwechselt wird, in denen Brasilien für die Gewährung von Steuervergünstigungen beschränkt ist, , obwohl es kraft Abkommens die Steuerzuständigkeit hat.

36. Diese Beschränkungen sind für den Fall der kumulativen Anerkennung der Steuerzuständigkeit angebracht, zusammen mit der Bestimmung, die Anrechnungsmethode für den anderen Vertragsstaat anzuwenden – üblicherweise der Wohnsitzstaat. Zu bemerken ist dabei, dass diese Bestimmung eine Beschränkung der Steuerkompetenz des Staates darstellt, an den sie sich richtet. Praktisch ergibt sich daraus für den Fall, dass der andere Staat die Anrechnungsmethode anwenden sollte, dass die Brasilien zugesprochene Steuerzuständigkeit weiterhin dort verbleibt. Diese Zuständigkeit führt nun allerdings nicht zu einer vollständigen freien Gewährung für Steuervergünstigungen. Der Anrechnungsmethode kommt es schließlich zu, die internationale Doppelbesteuerung in dem Maße zu verhindern, in dem sie bestimmt, dass ein Staat auf die ihm geschuldete Steuer einen Betrag , der sich auf einem anderen Vertragsstaat bezahlte Steuern bezieht, anrechnet. Obwohl es verschiedene Formen gibt, in denen die Anrechnungsmethode angewandt werden kann, lässt sich so leicht die sich aus ihr ergebende Hemmungswirkung hinsichtlich der Steuervergünstigungen bemerken. Wenn nun Brasilien über die Zuständigkeit verfügt, ein bestimmtes Einkommen zu besteuern und es das – im Hinblick auf die Gewährung für Steuervergünstigungen – nicht in vollständiger Weise macht, so werden die Wirkungen der gewährten Vergünstigungen vermindert, da ja der vom brasilianischen Staat gewährte Steuervorteil zur Folge hat, dass der andere Vertragsstaat einen geringeren Betrag anrechnet.

37. Hier handelt es sich um Beschränkungen der Gewährung von Steuervergünstigungen auf Grund der Anwendung der Anrechnungsmethode durch den anderen Vertragsstaat, falls die erwähnte Hemmung eine Unverhältnismäßigkeit der Steuerbegünstigung mit sich führt. Wenn man sich nun vor Augen hält, dass Steuervergünstigungen außergewöhnliche Maßnahmen sind und sich von ihrem Zweck her rechtfertigen lassen müssen, hat man es also - falls

die erwähnte Hemmungswirkung dazu führt, dass die Maßnahme außerstande ist, den Zweck zu verfolgen - mit einer unverhältnismäßigen und damit verfassungswidrigen Maßnahme zu tun. Die gerade untersuchte Beschränkung der Gewährung von Steuervergünstigungen leitet sich formal nicht vom Doppelbesteuerungsabkommen ab. Ein im Abkommen selbst festgelegter Mechanismus, die Anrechnungsmethode, erzeugt eine materielle Hinderung für die Gewährung von Steuervergünstigungen, weil er nämlich mit seinem Hemmungseffekt bewirkt, dass diese Maßnahmen sich nicht rechtfertigen lassen. Aber selbst bei Anwendung der Anrechnungsmethode wird nun jedoch diese Hemmungswirkung nicht unbedingt festgestellt. Und selbst wenn diese Wirkung eintritt, führt sie nicht notwendigerweise zu einer Unverhältnismäßigkeit der betreffenden Steuervergünstigung. Unter den Variablen, die bei dieser Analyse in Betracht gezogen werden müssen, sticht die Form hervor, nach der die Anrechnungsmethode angewandt wurde, ebenso wie Umstände und Verhalten des jeweiligen Unternehmens.

38. Wenn nun jedoch das betreffende Doppelbesteuerungsabkommen den Mechanismus der "Sonderanrechnung" anwendet, dann wird die Hemmwirkung der Anrechnungsmethode neutralisiert. Dieser Mechanismus gestattet eine Anrechnung fiktiver Form und tritt durch die Klauseln der *tax sparing* und des *matching credit* auf. Das *tax sparing* entspricht der Anrechnung, die sich auf die Steuer bezieht, die im Quellstaat hätte entrichtet werden müssen, wenn dort keine Steuervergünstigungen gewährt worden wären. Statt dass also der Wohnsitzstaat nur den Wert der im Quellstaat effektiv entrichteten Steuer anrechnet, rechnet er den Kredit im Wert der Steuer an, der im Staat bezahlt worden wäre, wenn dort keine Steuervergünstigungen gewährt worden wären. Der *matching credit* besteht nun wiederum in der Anrechnung durch den Wohnsitzstaat zu einem vorher festgelegten Prozentsatz. Der vom Wohnsitzstaat anzurechnende Betrag bleibt also unabhängig von eventuell gewährten Vergünstigungen des Quellstaates unverändert. Obwohl viele von Brasilien unterzeichnete Doppelbesteuerungsabkommen Klauseln wie *tax sparing* und *matching credit* enthalten, erscheinen diese nicht in anderen – insbesondere den kürzlich unterzeichneten – Abkommen, so dass der sich aus der Anrechnungsmethode ergebende Hemmeffekt diesbezüglich an Bedeutung gewinnt und von daher dazu

führen kann, dass der brasilianische Staat an der Gewährung von Steuervergünstigungen beschränkt wird.

39. Ein wichtiger Gesichtspunkt zur Herstellung der Rechtssicherheit der Steuervergünstigungen ist die Beachtung der Rechtssicherheit im Hinblick auf die Aufhebung der Steuervergünstigungen, worunter jedwede Form der Abschaffung der Steuervergünstigungen der Rechtsordnung zu verstehen ist. Es handelt sich um die Rechtssicherheit bei der Veränderung der Rechtsordnung, so dass die Ausdrücke “Kontinuität” und “Vertrauensschutz” an Bedeutung gewinnen. Die Beachtung der Rechtssicherheit bei der Aufhebung der Steuervergünstigungen nimmt ihren Weg über die Gründe, die zur Abschaffung dieser Maßnahmen geführt haben. Es ist also angebracht, sich hier auf “verpflichtete Aufhebung” und auf “nicht verpflichtete Aufhebung” der Steuervergünstigungen zu beziehen.
40. Die “verpflichtete Aufhebung” der Steuervergünstigungen ergibt sich aus einer Unvereinbarkeit der Steuervergünstigungsnorm mit der Rechtsordnung, so dass die eigentliche Aufhebung dieser Norm im Sinne der Rechtssicherheit geschieht, da sie zur Wirksamkeit der Rechtsordnung beiträgt. Wenn die Aufhebung der mit der Rechtsordnung unvereinbaren Vergünstigungen einerseits ein Anspruch der Rechtssicherheit ist, so ist doch andererseits auch die Rechtssicherheit in Bezug auf die Änderung der Ordnung zu beachten. Die Aufhebung der Steuervergünstigungen kann auch vom Ermessen des Gesetzgebers/Verwalters herrühren. In diesem Fall hätte man es mit einer “nicht verpflichteten Aufhebung” der Steuervergünstigungen zu tun.
41. In Bezug auf die “verpflichtete Aufhebung” der Steuervergünstigungen muss die formale Verfassungswidrigkeit erwähnt werden, die technischer Art ist und sich durch Nichteinhaltung der von der Verfassung vorgeschriebenen Formen oder durch die Verletzung von Zuständigkeitsnormen auszeichnet. Die materielle Verfassungswidrigkeit bezieht sich wiederum auf den Normgehalt und kann direkter oder indirekter Gestalt sein. Verfassungswidrigkeit in direkter Weise entsteht dann, wenn die Steuervergünstigungsnorm ein nicht verfassungsmäßiges *discrimen* oder Zwecke wählt. In einer solchen Lage gibt es gezwungenermaßen eine Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes und des Prinzips der

Leistungsfähigkeit. Es gibt eine indirekt festgestellte materielle Verfassungswidrigkeit, falls die Steuervergünstigungen nicht die Verhältnismäßigkeitsregel beachten.

42. Im Hinblick darauf, dass die Beachtung der Verhältnismäßigkeit – sowohl auf Grund des notwendigen Eingriffs in die Gleichheit nach der Leistungsfähigkeit, als auch wegen des eventuellen Eingriffs in Freiheitsrechte – seitens der Steuervergünstigungsnormen Grundelement für die Rechtfertigung dieser Maßnahmen ist, so ist sie dies auch für die Aufrechterhaltung der Steuervergünstigungen in der Rechtsordnung. Auch wenn nun also eine Maßnahme bei ihrer Erlassung als verhältnismäßig erachtet wird, so ist doch ständig zu überprüfen, ob diese Verhältnismäßigkeit auch weiterhin bestehen bleibt, um die Aufrechterhaltung der Begünstigung zu rechtfertigen. In diesem Kontext erfordert die während des Bestehens der Steuervergünstigung vorzunehmende Verhältnismäßigkeitskontrolle einen höheren Genauigkeitsgrad, so dass ihr eine “Erfolgskontrolle” zur Seite stehen muss. Daraus ergibt sich, obwohl die Verhältnismäßigkeit an dem Zweck zu prüfen ist, dass die Analyse der Wirkungen, die effektiv von der Vergünstigung stammten, zu einer höheren Genauigkeit des “Verhältnismäßigkeitstests” beiträgt. Möglicherweise kann somit eine “ursprünglich verfassungsmäßige” Steuervergünstigung die Verhältnismäßigkeit nicht mehr weiterbeachten, weil ein Prognosefehler vorliegt, eine neue Tatsachenlage auftritt oder sogar neue wissenschaftliche Entdeckungen zur Verfügung stehen. Andererseits ist es aber auch möglich, dass der mit der Vergünstigung verfolgte Zweck schon erreicht worden ist, so dass die Aufrechterhaltung des Steuervorteils nicht mehr berechtigt ist. In einem solchen Fall kann die Verhältnismäßigkeitsregel gar nicht mehr angewandt werden, da ja kein zu rechtfertigender Zweck mehr besteht. Allerdings ist bei solchen Überlegungen zu unterstreichen, dass Steuervorteile unbedingt befristet sind.
43. Auch wenn es sich nicht um verfassungswidrige Vergünstigungen handeln sollte, müssen solche Maßnahmen möglicherweise wegen ihrer Illegalität oder weil sie mit internationalen Abkommen unvereinbar sind, aus dem System zurückgezogen werden. Die Unvereinbarkeit rührt von der Tatsache her, dass Steuervergünstigungen ohne Beachtung der sich aus internationalen Abkommen

ergebenden Beschränkungen gewährt werden. Die Illegalität tritt wiederum als Folge der Gewährung von Steuervergünstigungen auf, die Komplementärgesetzen des Bundes wie beispielsweise der Nationalen Steuergesetzordnung widersprechen.

44. Unter den von der brasilianischen Rechtsordnung anerkannten Verfassungsmechanismen, die der Wirksamkeit der Rechtsordnung bei der Abschaffung der Steuervergünstigungen dienen, befindet sich das Prinzip des Überraschungsverbots. Dieses Prinzip ist sehr eng mit dem Gedanken der Vorhersehbarkeit und damit mit der Bestimmtheit verknüpft, obgleich es auch zur Verwirklichung der Kontinuität und des Vertrauensschutzes beiträgt, da es den normativen Übergang mildert. Das Verbot von Überraschungen wurde vor allem durch Normen über die Vorzeitigkeit und die Neunzigtagesfrist in die brasilianische Rechtsordnung aufgenommen, wobei die Verfassung auch Ausnahmen von diesen Regeln festlegt. Wenn man also diese Regeln und Ausnahmen miteinander kombiniert, ergibt sich, dass abhängig von der Steuerart Folgendes anzuwenden ist : (i) ausschließlich die Regel der jährlichen Vorzeitigkeit, (ii) ausschließlich die Regel der Neunzigtagesfrist, (iii) kumulativ beide Regeln, (iv) keine der “Vorzeitigkeiten”. Obwohl die Vorzeitigkeit allgemein gesprochen nicht auf die Gewährung von Steuervergünstigungen anwendbar ist – da in diesem Fall ja nicht von Steuerauflegung oder Steuererhöhung die Rede sein kann –, kann sie ohne jeden Zweifel auf die Abschaffung der Steuervergünstigungen angewandt werden, zumal diese eine “Steuererhöhung” impliziert. Man muss sich indes die erwähnten Ausnahmen vorbehalten, welche sich auf besondere Steuerarten beziehen. Außerdem kommt die Anwendung der Vorzeitigkeitsregeln nicht in Betracht bei der Abschaffung der befristeten Steuervergünstigungen oder bei der Aufhebung der bedingten Steuervergünstigung, die die Anerkennung des Geltungsablaufs der Vergünstigung ermöglicht, weil nämlich in diesem Fall die Festlegung der Frist und der Bedingung schon zu einer Beachtung des Prinzips des Überraschungsverbots führt.
45. Das Rückwirkungsverbot – durch Art. 150 Abs. III “a” der Bundesverfassung in Bezug auf das Steuerrecht anerkannt – nimmt einen hervorgehobenen Platz in Hinsicht auf die Realisierung der Rechtssicherheit ein, was die Abschaffung der

Steuervergünstigungen betrifft. Da die gutartige Rückwirkung im brasilianischen Rechtssystem zugelassen ist, ergibt sich die Möglichkeit einer rückwirkenden Gewährung von Steuervergünstigungen. In diesem Fall ist die Rückwirkung als zulässig anzusehen, wenn die rückwirkende Vergünstigung den “Verhältnismäßigkeitsprüfung” besteht. Andersherum ergibt sich, dass die Abschaffung der Steuervergünstigungen notwendigerweise das Rückwirkungsverbot beachten muss, welches jedoch nur abgeschlossene Steuertatbestände schützt.

46. Dem Schutz des erworbenen Rechts kommt eine höchst bedeutende Rolle zu, was die Verwirklichung der Rechtssicherheit bei der Aufhebung der Steuervergünstigungen betrifft, was von der brasilianischen Rechtsprechung und Lehre ausführlich hervorgehoben wird. Man kann in diesem Kontext trotz der Kontroversen bezüglich der Anwendung des Schutzes des erworbenen Rechtes im Steuerwesen behaupten, dass von den befristeten und unter Bedingung gewährten Steuervergünstigungen erworbene Rechte ausgehen, die von den Wirkungen des neuen Gesetzes - rückwirkenden oder zukünftigen - auszunehmen sind. Bedingte und Befristete Steuervergünstigungen sind also nur beschränkt widerrufbar. Es soll jedoch klargestellt werden, dass diese Beschränkung keine Restriktion der gesetzgeberischen Aktivitäten bedeutet, sondern sich stattdessen als notwendiger Respekt gegenüber den erworbenen Rechten darstellt, welche zu ihrer Gestaltung der Konsolidierung individualisierter Rechtspositionen bedürfen - und das erfordert seitens des Steuerzahlers die Erfüllung der Voraussetzungen für den Genuss des Steuervorteils. Der Schutz des erworbenen Rechts vollzieht sich durch die weiterwirkende Geltung der fraglichen Steuervergünstigungsnorm. Falls das öffentliche Interesse jedoch diese Weiterwirkungsgeltung verhindert, verlangt der Schutz des erworbenen Rechtes Schutzmaßnahmen für seinen wirtschaftlichen Gehalt, was durch eine gerechte Entschädigung erreicht wird. Es lässt sich folglich die Behauptung aufstellen, dass dieselben bedingten und befristeten Steuervergünstigung jederzeit widerruflich sind, dann aber auch die erworbenen Rechte zu schützen sind.

47. Wenn der Schutz des erworbenen Rechtes – außer dem, der aus dem Überraschungs- und Rückwirkungsverbot resultiert– auch der Verwirklichung der

Rechtssicherheit hinsichtlich der Aufhebung von Steuervergünstigungen dient, stößt er doch auf bedeutende Beschränkungen. Dieser Schutz funktioniert nämlich nur für Rechtspositionen, die aus bedingten und befristeten Steuervergünstigungen stammen und demnach für die anderen Steuervergünstigungssituationen keinerlei Schutz bieten. Zudem enthält die Einteilung der Steuervergünstigungen in bedingte und unbedingte – Voraussetzung für die Anwendung der Theorie vom erworbenen Recht – nicht unbedeutende konzeptuelle Ungereimtheiten, aus denen sich Beschränkungen für die Gewährung des Schutzes des erworbenen Rechts ergeben. Unabhängig von der Gestaltung der Steuervergünstigung – bedingt oder unbedingt; permanent oder befristet – ist hervorzuheben, dass die Leistung des Steuerzahlers zur Erreichung der Steuervergünstigung nicht vernachlässigt werden darf. Dieser Aspekt sollte allerdings nicht im Rahmen der Theorie des erworbenen Rechtes behandelt werden.

48. Die Verwirklichung der Rechtssicherheit – genauer des Vertrauensschutzes bezüglich der Änderung der Steuervergünstigungsnormen – wird in Deutschland im Rahmen der Rückwirkungsdogmatik behandelt. Hierzu ist zu bemerken, dass das Bundesverfassungsgericht die sogenannte “echte Rückwirkung” von der “unechten Rückwirkung” unterscheidet. Die erstere liegt vor, wenn der Gesetzgeber nachträglich in abgeschlossenen Tatbestände eingreift., während die zweite sich auf Tatbestände bezieht, die in der Vergangenheit begonnen, aber nicht abgeschlossen worden sind. Die echte Rückwirkung wird in der Regel als verfassungswidrig angesehen, und die unechte hingegen normalerweise zugelassen, obwohl sie eine Abwägung zwischen dem Vertrauensschaden des Steuerzahlers und dem mit der normativen Änderung verbundenen öffentlichen Interesse voraussetzt. Die Aufhebung von Steuervergünstigungen wurde herkömmlich im Rahmen der unechten Rückwirkung behandelt, so dass die vom Steuerzahler getroffenen Dispositionen zwecks Erreichung des Steuervorteils ungeschützt bleiben – ein von der Rechtslehre ständig kritisiertes Ergebnis. Obwohl man nicht unbedingt von einem erhöhten Rechtsschutz von Außerfiskalzwecknormen sprechen kann, und obwohl es im brasilianischen Recht nicht möglich ist, den Schutz der Dispositionen des Steuerzahlers im Rahmen der Rückwirkungsdogmatik zu behandeln, so wirft doch die im deutschen Recht beobachtete Debatte diesbezüglich ein Licht auf die Wirksamkeit der Rechtssicherheit bei der Aufhebung von Steuervergünstigungen

im brasilianischen Rechtsordnung. Dazu lohnt es sich, auf den grundrechtliche Dispositionsschutz hinzuweisen.

49. Eine vollständige Analyse zur Umsetzung der Rechtssicherheit bei der Aufhebung von Steuervergünstigungen im Rahmen des demokratischen Rechtsstaates darf nicht auf den materiellen Aspekt der Rechtssicherheit verzichten. Im Hinblick auf den materiellen grundrechtlichen Garantiecharakter der Rechtssicherheit bei der Aufhebung von Steuervergünstigungen handelt die Rechtssicherheit um den betroffenen Grundrechten eine höchstmögliche Schutzwirkung zuzusprechen. Angesichts der Tatsache, dass die betroffenen Grundrechte jedoch nicht immer durch die Prinzipien des Überraschungs- und Rückwirkungsverbotes oder des Schutzes erworbener Rechte geschützt werden, müssen sie identifiziert werden, und anschließend muss die Aufhebung der Steuervergünstigungen vor diesen Rechte gerechtfertigt werden, was die Anwendung der Verhältnismäßigkeitsregel erforderlich macht. Dazu muss festgestellt werden, wann die Aufhebung der Steuervergünstigungen einen Grundrechtseingriff darstellt und ob dieser Eingriff rechtmäßig ist.

50. Zu klären ist also, ob die Aufhebung einer Steuervergünstigung einen Eingriff in das Grundrecht des Eigentums darstellt, der gerechtfertigt werden muss. Auch muss klargestellt werden, dass der fragliche Eingriff sich auf die mit der Steuervergünstigung verknüpften Gestaltungswirkungen bezieht und nicht auf die Belastungswirkungen auf Grund ihrer Aufhebung – in letzterem Fall wäre nämlich ein eventueller Eingriff in das Eigentumsrecht Ausfluss der “Regelbesteuerung” und nicht eigentlich der Aufhebung der Steuervergünstigung. Weiterhin muss noch festgestellt werden, dass die Steuervergünstigungen als solche nicht in den Schutzbereich des Eigentumsrechts fallen. Dann ist auch noch nachzuprüfen, ob ein Eingriff in das Eigentumsrecht vorlag; dazu ist auf die Güter des Steuerzahlers abzustellen, die dieser zum Zweck der Erfüllung der für den Genuss der Steuervergünstigung erforderlichen Voraussetzungen investiert hat. Diese Güter fallen unzweifelhaft in den Schutzbereich des Eigentumsrechts. Es bedarf also einer Nachprüfung, ob die Aufhebung der Steuervergünstigungen einen Eingriff in das “investierte Eigentum” darstellt. Wie man sieht, braucht es einen Kausalzusammenhang zwischen der vorgenommenen Investition und der

steuerlichen Vergünstigung sowie einen Kausalzusammenhang zwischen Aufhebung der Steuervergünstigung und dem Eingriff in den Schutzbereich des Eigentumsrechts. Wenn dann der Eingriff erst einmal als solcher gekennzeichnet ist, öffnet sich der Schutz, der einen gerechtfertigten Eingriff erfordert.

51. Diesem selben Ansatz folgend ist es möglich, dass die Aufhebung der Steuervergünstigungen einen Eingriff in andere Freiheitsrechte darstellt – wie der freien Berufsausübung und der freien Initiative –, der gerechtfertigt sein muss. Dieser Eingriff verlangt auch den oben beschriebenen doppelten Kausalzusammenhang. Andererseits kann man sich in Brasilien den Eingriff in das Gleichheitsprinzip nicht als Folge der Aufhebung der Steuervergünstigungen vorstellen. Das liegt daran, dass die Aufhebung der Steuervergünstigungen die Wiederherstellung der “Regelbesteuerung” darstellt, so dass die Gleichheit nach der Leistungsfähigkeit verwirklicht wird, also nach dem Grundmaßstab zur Verwirklichung der Steuergleichheit im brasilianischen Recht.
52. Sobald die Aufhebung der Steuervergünstigungen als Grundrechtseingriff gekennzeichnet ist, verlangt das Rechtssicherheitsprinzip dessen Rechtfertigung, was die Anwendung der Verhältnismäßigkeitsregel erfordert. Für eine Optimierung der Rechtssicherheit, muss das Vertrauensschutz im Rahmen der Prüfung der Verhältnismäßigkeit *strictu sensu* berücksichtigt werden. Um die im Inneren der Prüfung der Verhältnismäßigkeit *strictu sensu* vorgenommene Abwägung zu rationalisieren, sind beispielhaft folgende in Betracht kommende Kriterien aufzuführen: einerseits die “Qualität” der Steuervergünstigungsnorm sowie der Zweck der Aufhebung dieser Maßnahmen; andererseits die Tatsache, dass die Begünstigung für einen bestimmten oder unbefristeten Zeitraum gewährt worden ist, die Art und Intensität des Grundrechtseingriffs, der Anschein der Regularität der Steuervergünstigungsnorm und die Wirksamkeit der Steuervergünstigungsnorm.
53. Für den Fall, dass die untersuchte Aufhebung von Steuervergünstigungen auf Grund der Unvereinbarkeit dieser Maßnahmen mit der brasilianischen Rechtsordnung verpflichtend ist, nimmt die Bedeutung der Prüfung der Verhältnismäßigkeit im engeren Sinn noch zu, weil die Prüfung der Geeignetheit

und Erforderlichkeit leicht zu bestehen sind. Das ist besonders bei der Aufhebung von Steuervergünstigungen relevant, wenn sie im Rahmen des “Steuerkrieges” gewährt wurden. Zu unterstreichen ist, dass die formalen Verstöße nicht unbedingt die unmittelbare Aufhebung der Vergünstigung mit *ex tunc*-Wirkungen erzwingen. Tatsächlich besteht in diesem Fall ein gesteigertes Interesse an der Aufhebung der Steuervergünstigung. Das macht allerdings – falls die Aufhebung der Vergünstigungen einen Grundrechtseingriff darstellt – die Durchführung des Verhältnismäßigkeitsprüfung und gegebenenfalls die Schutzgarantie für den betroffenen Steuerzahler, welche durch Übergangsnormen geschehen kann, nicht überflüssig. Für den Fall einer nicht-verpflichteten Aufhebung der Vergünstigungen kann jedoch von einer Konzentration der Prüfung in der Verhältnismäßigkeit *stricto sensu* keine Rede sein. Die Geeignetheit und Erforderlichkeit gewinnen von daher in der Praxis an Bedeutung, wenn die Aufhebung regulärer Steuervergünstigungen auf dem Spiel stehen.

54. Wenn jedoch die Aufhebung der Steuervergünstigung kein Grundrechtseingriff darstellt, so wird eine Anwendung des Vertrauensschutzprinzips *stricto sensu* notwendig, welches im brasilianischen Recht allerdings subsidiär angewandt wird und dem Bürger einen zusätzlichen Schutz vor staatlichen Handlungen garantiert. Die Anwendung dieses Grundsatzes erfordert die Beachtung aller Aspekte des Vertrauenstatbestands, als da wären (i) das Bestehen einer Vertrauensgrundlage, (ii) Vertrauen, und (iii) Betätigung des Vertrauens. Anschließend muss festgestellt werden, ob es sich dann um ein schutzwürdiges Vertrauen handelt, was eine Abwägung zwischen dem Interesse des Steuerzahlers an der Aufrechterhaltung der Norm und dem staatlichen Interesse an deren Änderung verlangt. Schließlich ist daran zu erinnern, dass auch hier der Vertrauensschutz des Steuerzahlers nicht die Beibehaltung der Steuervergünstigung erfordert. Das Vertrauen kann ja durch Übergangsnormen geschützt werden.

CONCLUSIVE SYNTHESIS

1. The study of legal certainty of tax benefits should be undertaken based on the principles of the Democratic Rule of Law established by the Constitution of the Federative Republic of Brazil of 1988. It is under the Democratic Rule of Law, therefore, that the concept of legal certainty must be defined, remembering that this Rule of Law is characterized not only by the presence of the democratic element in the control and legitimacy of the power of the State, but also by the guarantee of fundamental rights. This concept of the Rule of Law, in addition to overcoming the idea of legal certainty merely as the security provided by law - which, although necessary as it arises from the very idea of the Rule of Law, is insufficient, if the law itself is not secure -, refers to a material concept of "security of law". Therefore, it is true to say that, in Brazilian law, constituted as a Democratic Rule of Law, legal certainty should be mainly understood as "security of law" from the material standpoint, postulating the effectiveness of the legal system connected to the values embodied therein in such a way that requires, above all, the enforcement of fundamental rights. In turn, it is a fact, therefore, that legal certainty corresponds to a purpose of Brazilian legal system, overcoming the dualism legal certainty versus justice.

2. Legal certainty is expressly enshrined in the Federal Constitution of 1988, not only explicitly but also tacitly, considering (i) the establishment of various constitutional provisions specifically aimed at achieving legal certainty, (ii) the derivation of legal certainty from the principle of the Rule of Law, (iii) the reception of assurances by Article 5, paragraph 2, and head of Article 150, of the Federal Constitution - remembering that, based on the material concept of the security of law, legal certainty also has a warranty nature. While it may be considered unnecessary in the context of Democratic Rule of Law, the establishment of legal certainty contributes to the recognition of its normative character and to its necessary effectiveness. Therefore, besides constituting a grounding value, legal certainty corresponds to a principle in the Brazilian legal system.

3. To delimitate the content of legal certainty is an extremely arduous task and shrouded in controversy, considering the multifaceted nature of this principle. As a result, the most beneficial manner whereby legal certainty can be analyzed is based on an investigation of its multiple facets, scrutinizing thus what legal certainty requires and what it is made up of. It is proposed, therefore, a delimitation of the content of legal certainty through the analysis of the following facets: certainty (*strict sensu*), continuity and protection of legitimate expectation. It should be noted, however, that the facets of legal certainty are so interrelated that the personification of one aspect or another cannot be achieved disconnectedly from the others.
4. Certainty (*stricto sensu*) has an eminently formal character since it requires, in brief, the predictability of the Law. One cannot, however, neglect the importance of certainty (*strict sensu*) to the achievement of material legal certainty, once certainty (*strict sensu*) is a requirement for an effective legal system. In this vein, the concepts of orientation security and enforcement security bear major relevance. The first relates to the knowledge of the content of the norms and should not be understood in isolation, but rather from the perspective of the legal system. The latter, in turn, is related to the regular accomplishment of norms, manifesting itself largely through the prohibition of arbitrariness, which must be formally and materially understood.
5. The continuity postulates the achievement of legal certainty when modifying the legal system, stressing that under the Democratic Rule of Law, it requires not only compliance with explicit rules of intertemporal law. These rules, taken in isolation, prove to be limited and incompatible with the material perspective of the security of law. Thus, as the continuity is translated into an objective principle focused on the stability and consistency of the legal system, it is accomplished by means of any rule or principle that justifies a smooth normative transition.
6. The foundations of the principle of protection of legitimate expectation under public law were determined by the jurisprudence of the German Federal Administrative Court of the 1950s. This principle was, from the 1960s, intensely investigated, having given rise to relevant debates on doctrine, especially regarding

its reasoning under the German legal system. Among the various positions in this respect, it is highlighted the understanding that the protection of legitimate expectation is based on good faith, on the principle of the Rule of Law and on fundamental rights. Notwithstanding the eminently Germanic roots of this principle, it has been drawing doctrinal attention and been applied under various jurisdictions. In this sense, the principle of protection of legitimate expectation is being introduced in the Brazilian legal system so closely related to legal certainty. Following this reasoning, it is supported here the protection of legitimate expectation as a subjective expression of legal certainty within the Brazilian legal system. Nevertheless, the protection of legitimate expectation must reveal itself objectively in order to produce legal effect.

7. The protection of legitimate expectation as an expression of legal certainty is not to be confused with the protection of trust as a sub-principle of legal certainty, called herein as "protection of legitimate expectation *stricto sensu*". In the first case, we are facing the legal certainty itself, viewed from its subjective perspective - note, therefore, that the protection of legitimate expectation has no autonomy in relation to legal certainty. In the second case, one is faced with a derivative principle of legal certainty which serves to optimize legal certainty itself. Therefore, the protection of legitimate expectation *stricto sensu*, alongside other principles and rules, lends to the accomplishment of the protection of legitimate expectation as a facet of legal certainty, as well as the certainty (*stricto sensu*) and the continuity. As the principle of protection of legitimate expectation *stricto sensu* is directly derived from the principle of legal certainty, there is no doubt about its admission by Brazilian legal system. Nevertheless, recognition of such admission cannot be deprived of due caution. In this sense, we must highlight the subsidiary nature of this principle in relation to other mechanisms of protection specifically assured by Brazilian law, among which we can mention the principles of non-surprise and irretroactivity, the protection of acquired rights, for the perfect legal transaction and the *res judicata*, in addition to other mechanisms aimed at protecting fundamental rights.
8. Following the same reasoning of the differentiation mentioned above, the expressions of legal certainty, despite consisting in principles, cannot be

categorized as derivative principles or sub-principles of legal certainty, since they make up the very legal certainty, consisting thus in perspectives through which the principle of legal certainty can be understood. This distinction proves to be relevant since one cannot desire the practical and direct application of legal certainty, considering that it requires embodiments and differentiation, being achieved therefore through derivative principles and rules, such as the legality, irretroactivity, protection of acquired rights, among others. It should be noted therefore that the effectiveness of legal certainty requires its enforcement. Moreover, although it is a principle, legal certainty is not weighed up with other principles. This conclusion is closely related to the material notion of the security of law adopted in this work, remembering that, from this perspective, legal certainty requires the effectiveness of the legal system itself and, consequently and especially, the enforcement of fundamental rights.

9. It is understood, therefore, that the protection of fundamental rights is of utmost importance to the achievement of legal certainty, so that, under the Democratic Rule of Law, legal certainty requires and presupposes the intangibility of the very substance of fundamental rights. Based on the relativistic concept, the definition of the essential content of fundamental rights depends on factual and legal conditions actually verified, so that this substance is equivalent to the result of applying the rule of proportionality. The relativistic concept in question is consistent with the dictates of material legal certainty since it imposes an argumentative burden on restrictions to fundamental rights, offering thus greater protection to them.
10. This work is aimed to define what constitutes "secure tax benefits" under the Brazilian legal system. Therefore, based on the material concept of the "security of law", it is argued here that safe tax benefits are those granted and extinct not only (i) observing the principles and rules specifically aimed at the achievement of legal certainty, but also (ii) in full compatibility with the Brazilian legal system, which requires, above all, respect for fundamental rights.
11. The purpose of the rules that provides tax benefits plays an extremely important role in the study of legal certainty of tax benefits. Therefore, we have that the tax rules can be classified into rules endowed with fiscal purposes and rules endowed

with extrafiscal purposes. The former are intended to generate revenue, whereas the latter aim, indirectly, at achieving objectives, constitutionally justified, other than the obtainment of resources to the public coffers. It is said "indirectly" because such rules are designed to induce behavior or redistribute income. Thus, the rules with fiscal purposes are aimed at producing "burdensome effects", while the rules with extrafiscal purposes are aimed at producing "structuring effects", although there is no necessary correlation between the aim pursued and the effects resultant from a particular rule.

12. The relevance of this classification lies primarily in the fact that the purpose is fundamental in order to justify the rule before the Constitution. Regardless, however, of the purpose pursued by the rule, it must abide by the constitutional tax system, since it uses the tax legal instrument. However, in the case of extrafiscal rules, alongside the taxing power, the legislator must also hold substantive legislative power. In any event, it can be verified, as a rule, an overlap of purposes in the same tax regulation.

13. Tax benefits are defined as *tax advantages provided by rules endowed with extrafiscal purposes – inductive or redistributive – which represents a departure from the departure from equality based on the ability to pay*. Therefore, for the characterization of tax benefits, it is necessary to be facing a tax advantage, which is configured through "tax savings" and lies therefore under the tax law - not to be confused thus with an advantage derived from direct subsidies. Moreover, to be effectively facing an "advantage", it must have an exceptional nature, characterizing thus an exception to the distribution of the tax burden based on the ability to pay. The advantage in question can be presented in various forms, resulting thus from changes in the incidence matrix-rule, as from reduction of tax credits already formed. Finally, it is necessary that the measures under discussion be provided by rules with extrafiscal purposes, redistributive or inductive. Tax benefits provided by rules endowed with inductive effects correspond to "tax incentives", while those provided by rules endowed with redistributive effects consist of "tax benefits in the strict sense".

14. In order to address secure tax benefits, it is required that, when these measures are granted, compliance not only with principles and rules aimed specifically at achieving legal certainty, but also with other constitutional dictates - especially those providing for fundamental rights – is observed, considering that legal certainty, materially perceived, requires the effectiveness of the legal system. Moreover, it is verified that the granting of tax benefits must be compatible with the constitutional dictates, so that the three Branches of the State are bound to these requirements.

15. Although the necessary bond of the granting of tax benefits to legality could be inferred from the tax legality, the Federal Constitution makes express reference, through Article 150, paragraph 6, to the submission of tax benefits to the legality, also determining the exclusivity and specificity of the law that provides for tax benefits. In this sense, it is important to differentiate automatic tax benefits from those dependent on administrative recognition. While the granting of the first arises directly from the law, the granting of the last requires further acts of recognition of compliance, by the taxpayer, with the requirements necessary for application of the measure, so that the effective granting of the benefit presupposes the enactment of an administrative act or signing of a fiscal agreement. The need for this recognition, however, does not prevent that the Public Administration be bound by the law that provided for the tax benefit, since this recognition has got inspection purposes and its efficacy is merely declaratory, producing *ex tunc* effects. Nevertheless, as tax benefits may be granted through the reduction of tax rates and the Constitution provides for "exceptions" to the legality concerning rates, we can envisage the possibility of granting tax benefits directly by the Public Administration, regardless of legal provision. The constitutional dictate provided by Article 155, paragraph 2, XII, "g" on the granting of tax benefits related to the ICMS should be equally observed.

16. The granting of secure tax benefits must observe the very substance of fundamental rights once rights of freedom impose limitations on the granting of tax benefits. In order to determine whether, and to what extent, these limitations operate, we must examine (i) when there is need for justification of tax benefits before rights of

freedom, and (ii) if the tax benefits envisaged are justified before the right of freedom that has been restricted.

17. Tax benefits need to be justified before the rights of freedom if those entail intervention in the scope of protection of these rights, causing the *prima facie* protection of the right expected to be triggered. Based on the modern concept of intervention, consistent with the dictates of the Democratic Rule of Law, it is understood that intervention in the rights of freedom is constructed as any State action that renders the performance of a conduct encompassed by the protected area of fundamental rights impossible or substantially difficult for the individual to achieve. In this sense, the possible intervention in rights of freedom by rules providing for tax benefits must take as reference the structuring effects arising therefrom.

18. Once the intervention in the rights of freedom has been characterized, it is necessary its justification, which requires the application of the rule of proportionality in order to verify whether the intervention is constitutionally permissible or whether, instead, it is an infringement of the rights of freedom. The rule of proportionality is subdivided into three other rules, namely, the suitability, necessity and proportionality in its narrow sense - which should be applied in that order, considering the subordinate relationship between them -, and it takes as reference the ultimate purpose pursued, which must necessarily be constitutionally justified. In this context, it is worth mentioning tax benefits aimed at reducing regional inequalities, in view of (i) the relevance constitutionally conferred to that purpose, in general, (ii) the fact that the Brazilian federalism has a cooperative nature, and (iii) the relevance specifically granted by the Constitution to tax benefits aimed at regional development. At first, the legislator is given a wide margin of discretion to determine the legitimacy of tax benefits.

19. The correct understanding of the relationship between tax benefits and the ability-to-pay principle is of utmost importance not only for the delineation/identification of tax benefits, but also for the verification of their constitutional admissibility and hence for the fulfillment of the dictates of legal certainty. In this vein, to state that tax benefits distribute the tax burden based on a criterion that is different from the

ability to pay does not mean to say that tax benefits are an exception to the ability-to-pay principle. Thus, remembering that the ability to pay was expressly established by Article 145, paragraph 1 of the Federal Constitution, it should be noted that the ability to pay must be understood (i) prerequisite of taxation (ii) as a limitation of the tax levy, and (iii) as a reference for the application of the principle of equality. As a result, the content of the ability to pay is not restricted to the dictates of equality, since it delimits the ability of the individual to deliver resources to the State, and it should be seen, from this perspective, as a stand-alone principle. Thus, fundamental rights delimit the ability to pay, so that we can verify a close relationship between the ability to pay, the existential minimum and prohibition of excessive measures - within which the banning on the use of taxes with confiscation effects lies -, since they contribute to the delineation of the ability to pay, by guaranteeing fundamental rights. Based on this concept, the position that the ability to pay would not apply to rules with extrafiscal purposes remains indefensible, as this would result in the violation of fundamental rights, especially the right to property. Therefore, one should not mention that tax benefits take exception to the ability to pay, understood as a stand-alone principle.

20. The principle of equality was established, by the Constitution of 1988, under Article 5, in general terms, and Article 150, II, specifically on the tax law. It is not possible, however, to infer any concrete content from the provision of equality, since its observance depends on values that are outside this norm. Accordingly, equality does not mean identity. Equality is always relative, so that judgment of equality (*tertium comparationis*) calls for a comparison regarding a referential. Nevertheless, the principle of equality requires not only formal equality but also substantive equality, which presupposes the use of criteria of comparison that is constitutionally justifiable. Thus, the principle of equality does not bring about the prohibition of inequalities, but only illegitimate discrimination. Accordingly, based on the external theory, it is seen that the principle of equality grants, to the individual, the *prima facie* right ensuring that it will not be used, to his detriment, a referential equality other than the "appropriate" one. Since this right is a *prima facie* one, it is subject to restrictions, which require, however, observance of proportionality.

21. As can be inferred directly from the Federal Constitution, the basic parameter for achieving equality under Brazilian tax law is the ability to pay. Based on this premise, we can conclude that there is the right providing for the tax burden to be distributed according to the ability to pay. Therefore, there is a *prima facie* right that the judgments of equality, under tax law, are made based on the ability to pay. It is understood, however, that the departure from equality based on the ability to pay - that is, the use of a referential of equality other than the ability to pay - is permissible once justified, which requires the application of the rule of proportionality. Thus, considering that tax benefits, by definition, represent a departure from equality based on the ability to pay, it is concluded that they must necessarily be justified before the principle of equality. In the presence of such justification, we will be faced with legitimate tax benefits - from the aspect now analyzed - and which do not represent therefore violation of the principle of equality.
22. The justification for adopting criteria of equality different from the ability to pay should be made based on the purpose pursued by the rule providing for tax benefits. To this effect, it is necessary, firstly, (i) to verify the legitimacy of the purpose of differentiation, and (ii) to determine the legitimacy, *per se*, of the discrimination factor used. In this sense, we must first verify whether such departure from equality based on the ability to pay pursues constitutionally legitimate purposes, that is to say, purposes that are consistent with the constitutional valuing decisions. Secondly, we must determine whether the criterion of differentiation adopted complies with the Federal Constitution, by verifying compliance with the prohibitions, commands and permissions of differentiation constitutionally established.
23. Finally, the departure from equality based on the ability to pay requires the application of the rule of proportionality, which, in turn, requires the application of sub-rules of suitability, necessity and proportionality in its narrow sense, in order to determine the constitutionality of the relation between the criterion of discrimination used and the purpose of differentiation. Therefore, besides taking into account the differentiation undertaken, one must also consider the way in which it was achieved, which requires the analysis of the structure of the tax benefit

considered. For the differentiation to be suitable, it is necessary to identify a link between the favored group and the purpose pursued. Necessity, in turn, will be characterized if the purpose cannot be promoted, with the same efficiency, by a less burdensome differentiation. Finally, one should carry out the weighing between the goods concerned as required by the sub-rule of proportionality in its narrow sense. Even if the departure from equality based on the ability to pay inherent to a certain tax benefit is justified, it is necessary to investigate also the observance of formal equality.

24. The power to grant tax benefits presupposes the tax jurisdiction, which, in turn, can be constrained not only externally, since the exercise of taxing powers requires a link that is legally relevant between the State and the fact-event to be taxed – reservation made to controversies regarding these limitations –, but also through self-limitations arising from international treaties. These limitations, therefore, reach the free activity of the States related to the structuring and the granting of tax benefits, being relevant, therefore, for the attainment of legal certainty of tax benefits. On the other hand, it is known that secure tax benefits require compliance with the limitations enacted by international law on their granting.
25. Although international treaties rarely confer tax power to supranational entities, limitations arising therefrom for the granting of tax benefits are not uncommon. These limitations become relevant when they are broader than those arising from the Federal Constitution, even though such restrictions must be constitutional. One of the most significant limitations of international law on the granting of tax benefits by the Brazilian State arise from the Multilateral Trading System. However, one should also note the limitations imposed by international conventions on double taxation, considering the wide network of such agreements signed by Brazil and the implicitness of limitations on the granting of tax benefits arising therefrom.
26. In general, the intersection between the rules of the Multilateral Trading System (MTS) and taxation is embodied in three prohibitions, namely, prohibitions on discriminatory taxation, tax subsidies and protectionist taxation, remembering that

the latter, under a positive perspective, is closely related to the discipline of subsidies and, in the negative perspective, refers mainly to import barriers.

27. The principle of non-discrimination bears unquestionable relevance with respect to trade liberalization and gains effectiveness through the most-favored-nation clause (Article I, GATT) and the provision of national treatment (Article III, GATT). The first prevents products from different Member States of the World Trade Organization (WTO) from receiving different treatments, whereas the second - from the non-discriminatory tax perspective (Article III.2, GATT) - prohibits discrimination between domestic and foreign goods through tax measures. From both clauses it is not possible to infer absolute limitations to the granting of tax benefits by the Brazilian State, but only prohibition on the use of the product nationality as a factor of discrimination. The principle of non-discrimination finds its theoretical complement in the discipline of subsidies.

28. Under the MTS, the discipline of subsidies arises, above all, from the Agreement on Subsidies and Countervailing Measures (ASCM) and the Agreement on Agriculture (AoA). The former applies to manufactured products that are not reached by the AoA, while the second applies only to products explicitly indicated in its Annex I.

29. Pursuant to Article 1 of the ASCM, it can be affirmed that subsidies are government financial contributions granted by an act or omission, in order to confer an advantage to its beneficiary. Taking the type of benefit offered as criterion for classification of subsidies, we can identify, alongside private and credit subsidies, the tax subsidies. Under Article 1 of the ASCM, a tax subsidy is any government measure that implies that tax revenues, which would be due in the absence of such a measure, be foregone or not collected, granting an advantage to the beneficiary. Considering the definition of tax benefits advocated in this thesis, it is evident that the material scope of tax benefits should not be confused with the one of tax subsidies. Therefore, in order to verify the limitations arising from the ASCM on granting tax benefits, it is necessary to delimitate the scope of intersection between tax subsidies and tax benefits, since only when tax benefits configure tax subsidies, their granting may be limited by the ASCM.

30. Therefore, the notions of "relinquishment of tax revenue due" and "advantage" become relevant. The relinquishment of revenue presupposes the exceptionality of the measure, which, based on the orientation adopted by the Dispute Settlement Body of the WTO (DSB/WTO), must be determined based on the comparison made in accordance with the tax system of the legal system under consideration, taking into account, therefore, the fundamental principles of this legal system. In this sense, tax benefits necessarily involve "relinquishment of tax revenue due" under the ASCM, once these measures are characterized, by definition, as a departure from the "standard taxation" of the Brazilian legal system, since they do not adopt the ability to pay as a referential to the judgment of equality. However, according to the jurisprudence of the DSB/WTO, the advantage capable to characterize a subsidy must be the one effectively granted and enjoyed, so that it should be analyzed from the perspective of the taxpayer. The measure must also grant a competitive advantage to the beneficiary. Therefore, the fact that the advantage is being merely granted does not suffice. In contrast, the characterization of the tax benefit, as advocated in this thesis, requires only the granting of a tax advantage, which is characterized simply by the withdrawal of the "standard taxation", requiring no "market test". Thus, with regard to the "advantage" element, there is no necessary coincidence between the material scope of tax benefits and the one of tax subsidies. Therefore, for tax benefits to be characterized as tax subsidies, an advantage must be derived therefrom, under the terms required by ASCM. The characterization of tax subsidies is a necessary condition but not sufficient for the granting of tax benefits to be limited by ASCM.
31. Such limitations will take place if, and only if, the tax benefits are characterized as prohibited (red) or actionable (amber) tax subsidies, according to the classification based on the control of subsidies by MTS. Although actionable subsidies are not prohibited *per se*, they are subject to prohibition. Prohibited subsidies are those linked, in fact or by law, to the performance of exports or the preferential use of domestic goods to the detriment of imported goods, while actionable subsidies are those that adversely interfere in the interests of another Member State of WTO, causing harmful effects. Whereas the specificity of the former is presumed, it must be proved that the latter are specific for them to be subject to restrictions.

32. The AoA, which managed to include, in an orderly fashion, the agricultural sector under the MTS, does not provide for the direct elimination of subsidies, so it is not possible to speak about a general and expressed discipline on subsidies under the AoA. Instead, the discipline of agricultural subsidies is fragmented into the provision on export subsidies and the provision on domestic support measures, referred to herein as "domestic subsidies". The definition of subsidies brought by ASCM can be extended to the AoA.
33. Under the AoA, export subsidies can be defined as government economic aid, conditional on export performance, granted by an act or omission, in order to confer an advantage to its beneficiary. Regardless of this generic definition, the practices described in Article 9.1 and Article 10.2 of the AoA are presumably export subsidies. Based on the generic definition of export subsidies, it may be likely that, if these measures resort to the tax instrument, we are faced with tax benefits. However, among the practices considered presumably export subsidies, only those described in paragraphs "c", "d" and "f" of paragraph 1 of Article 9 may constitute tax benefits. The delineation of the discipline on export subsidies requires that we take into consideration (i) the type of subsidy - whether or not listed in Article 9.1 of the AoA - and (ii) the type of agricultural product - whether or not specified in the Schedule of Concessions of each Member State. Thus, if tax benefits characterize agricultural export tax subsidies, the granting of such measures will be subject to the following discipline: (i) granting will be allowed in respect of subsidies listed for specified products, within the limits of the levels of commitments undertaken; (ii) granting will be prohibited in respect of the subsidies listed for unspecified products; (iii) granting will be allowed in respect of subsidies not listed for specified products within the limits of the levels of commitments undertaken and provided that it does not imply - or threatens to imply - an attempt to circumvent the commitments undertaken by the Member States; (iv) granting will be allowed in respect of subsidies not listed for unspecified products, provided that it does not imply - or threatens to imply - an attempt to circumvent the commitments undertaken by the Member States. It is noteworthy, however, that the measures currently identified as "permissible" are actionable.

34. The AoA does not provide for a definition of domestic subsidies, so that these should, according to the concept brought by ASCM, be defined as agricultural subsidies not subordinate to export performance. Thus, considering the ASCM definition of subsidies, tax benefits can be characterized as domestic agricultural subsidies. The provision on domestic subsidies, under the AoA, presupposes that these measures be framed into three "boxes": amber, blue and green. The amber box covers subsidies more damaging to international trade, so that only the benefits framed therein are subject to restrictions. Nevertheless, such limitations only take place if these subsidies are granted in an amount exceeding the commitments undertaken by the Member States. It is noteworthy, therefore, the fact that the AoA does not provide for absolute prohibitions on the granting of domestic subsidies. The blue box represents an exception to the provision of the amber box, because it covers subsidies that, in principle, should be redirected to the amber box, but are not, because they are granted under production-limiting programs and comply with the requirements of Article 6.5 of the AoA. The fact is, however, that only "direct payments" may be covered by the blue box, so there is no possibility of tax subsidies being characterized as domestic subsidies of the blue box. Finally, the green box is composed of domestic subsidies that fulfill the provisions of subparagraphs of paragraph 1 of Annex 2 of the AoA and, above all, cause no effects of distortion of trade and production, or does so at minimum levels. There is no impediment to the possibility of tax benefits being characterized as domestic subsidies covered by the green box. If this occurs, however, we will be facing measures acceptable by MTS. It is noteworthy, however, that currently all domestic agricultural subsidies are actionable.

35. The conventions on double taxation aim, ultimately, to fulfill their purpose by means of (i) rules that recognize the power of one or both Contracting States to tax certain revenues, and (ii) power limiting rules which are applicable if the power to tax has been recognized cumulatively. In view of this fact, if, by virtue of a convention on double taxation, Brazil does not have jurisdiction to tax certain income, it will not be entitled to grant tax benefits related to that income. Although this conclusion is marked by obviousness, it is important to delimitate it so that there is no confusion with the limitations on the granting of tax benefits in

situations where Brazil, by virtue of the agreement, has its taxing power recognized.

36. These limitations take place in case of cumulative recognition of the tax jurisdiction, combined with the provision on the application of the credit method by the other Contracting State - the State of residence, as a rule. It should be noted that this provision represents a limitation on the tax jurisdiction of the State to which it is directed. Thus, in practical terms, if the other Contracting State shall apply the credit method, the tax jurisdictions assigned to Brazil remains in effect. This power to tax, however, does not comprehend full freedom to grant tax benefits. After all, the credit method prevents international double taxation, because it provides that one State grant, to its taxpayers, credits relating to taxes paid to the other Contracting State. Therefore, although there are several ways in which the credit method can be applied, the inhibiting effect arising therefrom on tax benefits is easily perceived. If Brazil has jurisdiction to tax certain income and does not do so fully – considering the granting of tax benefits –, the effects of benefits granted will be inhibited, because the tax advantage granted by the Brazilian State will result in a lower credit to be granted by the other Contracting State.

37. Limitations on the granting of tax benefits due to the application of the credit method by the other Contracting State will be faced if the mentioned inhibiting effect causes disproportionality of the tax benefit. Considering that tax benefits are exceptional measures which must be justified based on their purpose, if the mentioned inhibiting effect implies the inability of the measure in achieving its purpose, we will be facing a disproportionate measure and thus unconstitutional. Hence, the restriction on granting of tax benefits analyzed herein does not formally derive from the convention on double taxation. However, a mechanism provided for in the agreement itself, namely, the credit method, creates a material barrier to the granting of tax benefits, because, with its inhibiting effect, it renders these measures unjustifiable. It should be noted, however, that, even if there is the application of the credit method, the inhibiting effect will not necessarily take place. And, even if this effect occurs, it will not necessarily imply the disproportionality of the tax benefit considered. Among the variables to be taken

into consideration in this analysis, we highlight the way in which the credit method was applied and the circumstances and manner of conduct of each company.

38. If, however, the double taxation agreement considered adopts the mechanism of "special credit", the inhibiting effect arising from the credit method will be neutralized. This mechanism allows the credit granting in a fictitious manner and manifests itself through tax sparing and matching credit clauses. Tax sparing is the imputation of credit on the tax that would have been paid in the source State if tax benefits had not been granted. So, instead of the State of residence granting, as a credit, only the value of the tax actually paid in the source State, it grants the credit in the amount of the tax that would have been paid in the source State, if tax benefits would not have been granted. Matching credit is, in turn, the granting of credit by the State of residence, at a prefixed percentage. Therefore, regardless of the benefits eventually granted by the source State, the amount of credit to be granted by the country of residence will remain unchanged. Although many of the double taxation agreements signed by Brazil contain tax sparing and matching credit clauses, many others - especially those recently signed - do not contain them, so that, with regard to these conventions, the inhibiting effect arising from the credit method acquires relevance and may, therefore, result in limitations on the granting of tax benefits by the Brazilian State.
39. An aspect of utmost importance for the attainment of legal certainty of tax benefits is compliance with the dictates of legal certainty when tax benefits are suppressed, thus understood as any withdrawal of tax benefits from the legal system. This is legal certainty in the modification of the legal system, so at this point expressions of continuity and protection of legitimate expectations become relevant. The attainment of legal certainty when tax benefits are suppressed involves the identification of the reasons that led to the suppression of these measures. Thus, it is important to refer to "mandatory suppression" and to "non-mandatory suppression" of tax benefits.
40. "Mandatory suppression" of tax benefits arises from the incompatibility of the rule providing for the tax benefit with the legal system, so that the actual withdrawal of this rule, for contributing to the effectiveness of the legal system, operates in favor

of legal certainty. In these situations, if, on the one hand, the withdrawal of benefits that are incompatible with the legal system is a dictate of legal certainty; on the other hand, legal certainty must also be observed when there is modification in the legal system. However, the withdrawal of tax benefits may well result from the discretion of the legislator / administrator, in which case we have the "non-mandatory suppression" of tax benefits.

41. With regard to the "mandatory suppression" of tax benefits, one should refer to formal unconstitutionality, which has a technical nature and is characterized by inobservance of procedures constitutionally established or by violation of taxing power rules. Material unconstitutionality, in turn, relates to the content of the rule and can be characterized either directly or indirectly. Direct unconstitutionality will be characterized if the rule providing for tax benefits elects unconstitutional *discrimen* or purposes. In these situations, it will necessarily be the case of violation of the principle of equality and that of the ability to pay. However, we will be facing indirect material unconstitutionality, if the tax benefits do not observe the rule of proportionality.

42. Considering that observance of proportionality - both because of the necessary restriction on equality based on the ability to pay, as well as the eventual intervention in rights of freedom - by rules providing for tax benefits is fundamental to the justification of these measures, it is also so for the maintenance of tax benefits in the legal system. Therefore, even if a measure is considered proportionate when enacted, it should be permanently verified if this proportionality is maintained in order to justify the maintenance of the benefit. In this vein, the control of proportionality to be held during the existence of a tax benefit requires greater precision, so that it should be accompanied by a "success control". Thus, although proportionality is measured based on the purpose, the analysis of the effects actually arisen from the benefit contributes to higher accuracy of the "proportionality test". Therefore, a tax benefit that was "originally constitutional" may no longer observe the proportionality due to an error of prognosis, new factual situations and even new scientific discoveries. On the other hand, the aim pursued by the benefit may have already been achieved, so that maintaining the tax advantage is no longer justified. In this case, it is not even

possible to apply the proportionality rule since there is no longer a justified purpose. In view of these considerations, it must be emphasized that tax benefits are necessarily temporary.

43. Even if benefits are not unconstitutional, it is possible that those measures must be removed from the legal system in case of their illegality and incompatibility with international treaties. Incompatibility stems from the fact that tax benefits are granted without regard to the limitations imposed by international treaties. Illegality, in turn, stems from the granting of tax benefits in violation of supplementary laws, such as the Brazilian Tax Code.
44. Among the constitutional mechanisms established by the Brazilian legal system that lend themselves to the attainment of legal certainty on the suppression of tax benefits is the principle of no surprise, closely related to the idea of predictability and, therefore, to certainty (*strict sensu*), although it also contributes to the attainment of continuity and protection of legitimate expectations, insofar as it has the power of smoothing the normative transition. The principle in question was established in the Brazilian legal system through rules particularly related to the annual anteriority and 90-day anteriority, remembering however that the Constitution also provides for exceptions to these rules. Thus, combining these rules and their exceptions, depending on the type of tax, it should be applied (i) only the annual anteriority rule, (ii) only the 90-day anteriority rule, (iii) both principles cumulatively, (iv) neither of the "anteriority" rules. Although the anteriority - generically considered - does not apply to the granting of tax benefits - since in this case there is no creation of taxes or tax increase -, its application to the suppression of tax benefits is unquestionable as this implies "tax increase". It should be noted, however, the aforementioned exceptions that relate to specific types of taxes. Moreover, the "anteriority" rules should not be applied on the suppression of temporary benefits or benefits subjected to conditions that allow the recognition of expiration of the benefit. In this case, stipulating the term or condition already leads to compliance with the principle of no surprise.
45. Irretroactivity - enshrined in relation to tax matters in Article 150, III, "a", of the Federal Constitution - plays an important role in the attainment of legal certainty

when tax benefits are suppressed. Considering, however, that benign retroactivity is admitted in the Brazilian legal system, there is the possibility of granting tax benefits retroactively. Retroactivity will be in this case admissible if the retroactive benefit succeed in the "proportionality test". On the other hand, the suppression of tax benefits must necessarily observe irretroactivity, which, however, only protects taxable events that occurred before the effective date of the rule.

46. The protection of acquired rights plays an extremely important role in the attainment of legal certainty on the suppression of tax benefits, as it has been widely highlighted by the Brazilian doctrine and jurisprudence. In this respect, despite the controversies on the implementation of protection of acquired rights as far as tax matters are concerned, it can be stated that tax benefits granted for a limited period and subject to conditions give rise to acquired rights, which must be safeguarded from the effects of the new law - both retroactively, and in the future. Thus, tax benefits granted for a fixed term and subject to conditions have their revocability limited. It should be made clear, however, that this limitation does not mean restrictions on normative activity, but instead is translated by the necessary observance of acquired rights, which requires for their characterization, the consolidation of individualized legal situations - which requires compliance by the taxpayer concerned with the requirements for enjoyment of the tax advantage. Protection of the acquired right is effected by means of the delayed effectiveness of the rule providing for the tax benefit considered. If, however, public interest prevents this delayed effectiveness, protection of the acquired right requires that its economic content be safeguarded, which is carried out through fair compensation. Therefore, it can be stated that even rules providing for conditional and temporary tax benefits are revocable at any time; however, acquired rights must always be observed.

47. Even if the protection of acquired rights - in addition to the one resulting from no surprise and irretroactivity - operates in favor of the attainment of legal certainty when tax benefits are suppressed, it finds relevant limitations. In this sense, this protection safeguards only legal positions arisen from conditional and temporary tax benefits, not granting thus any kind of protection to other situations relating to tax benefits. Moreover, the classification of tax benefits as conditional and

unconditional – requirement for application of the theory of acquired rights - bears significant inconsistencies in its core, from which limitations arise on the granting of protection of acquired rights. It is noteworthy that, regardless of the characterization of the tax benefit – conditional or unconditional; permanent or temporary - performance of the taxpayer's activity to obtain the tax benefit cannot be overlooked. It is understood, however, that this aspect should not be treated within the theory of acquired rights.

48. The attainment of legal certainty - more specifically the protection of legitimate expectations when rules providing for tax benefits are modified - is treated in Germany as part of the doctrine of retroactivity. In this sense, it should be noted that the German Constitutional Court makes a distinction between the so-called "proper retroactivity" and "improper retroactivity "; the first of which refers to normative interference in facts started and completed in the past, while the second relates to facts started in the past but not yet completed. Proper retroactivity is, as a rule, considered unconstitutional, whereas improper retroactivity is usually accepted, although it presupposes weighing up between damage to the taxpayer's legitimate expectations and the public interest linked to the normative modification. It is under improper retroactivity that the suppression of tax benefits has been traditionally considered, so that the disposals carried out by the taxpayer for the purpose of obtaining the tax benefit are left unprotected - which has been heavily criticized by the doctrine. Although one cannot speak, necessarily, about a more intense protection of legitimate expectations in relation to extrafiscal rules, and although, under Brazilian law, it is not possible to discuss protections of the taxpayer's disposals under the doctrine of retroactivity, the debate verified under German law in this regard throws light on the attainment of legal certainty on the suppression of tax benefits in the Brazilian legal system. In this sense, the understanding concerning protection of the disposals rooted in the protection of fundamental rights must be highlighted.
49. A complete analysis of the attainment of legal certainty when tax benefits are suppressed under the Democratic Rule of Law cannot disregard the material aspect of legal certainty. In this sense, considering the character of material guarantee of fundamental rights displayed by legal certainty, when tax benefits are suppressed,

legal certainty acts with the purpose of giving maximum effectiveness to the fundamental rights affected. Considering, however, that the fundamental rights affected will not always remain protected by the principles of no surprise, irretroactivity or protection of acquired rights, identification of the fundamental rights that have been affected is required, followed by the justification of the suppression of tax benefits before such rights, which requires the application of the rule of proportionality.

50. Hence, it is necessary to determine whether the suppression of a tax benefit characterizes an intervention in the right to property, which must be duly justified. It should be noted that the intervention examined herein relates to the structuring effects linked to the tax benefit and not to the burdensome effects derived from its suppression – since, in this case, the possible intervention in the right to property would arise from the "standard taxation" itself and not exactly from the withdrawal of the tax benefit. It should be further clarified that the tax benefits, considered as such, are not included in the protected area of the property right. In this respect, we should investigate whether there was intervention in property rights, taking into consideration the resources invested by the taxpayer in order to fulfill the requirement imposed for the enjoyment of tax benefits, which are undoubtedly included in the protected area of the right to property. One must therefore verify whether the suppression of tax benefits characterizes an intervention in the "invested property". Thus, it is necessary to have a causal link between the investment made and the tax benefit and a causal link between the suppression of the benefit and intervention in the protected area of the right to property. Once intervention is characterized, protection is triggered, which demands the intervention to be justified. It should be noted that this reasoning only applies to tax benefits from which inductive effects have arisen.

51. Following this same reasoning, the suppression of tax benefits might imply an intervention in other rights of freedom - as in professional freedom and free enterprise -, requiring thus justification. The characterization of this intervention also requires the dual causation pointed out above. On the other hand, in Brazilian law, there is no intervention in the principle of equality as a result of elimination of tax benefits. After all, the suppression of tax benefits represents restoration of the

"standard taxation", so that the judgment of equality is then done based on the ability to pay, the fundamental parameter for the achievement of equal taxation under Brazilian law.

52. The principle of legal certainty requires that, once the suppression of tax benefits implies an intervention in fundamental rights, its justification be made, which demands application of the rule of proportionality. However, in order to optimize the legal certainty principle, the protection of legitimate expectations must be taken into account when the rule of proportionality *strict sensu* is applied. In order to rationalize the weighing up performed within the test of proportionality in its narrow sense, it should be, as an example, point out the following criteria to be considered: on one hand, the "quality" of the rule providing for the tax benefits and the purpose for suppressing these measures; on the other hand, the fact that the benefit has been granted for a fixed or indefinite term, the type and intensity of the intervention in fundamental rights, the appearance of legitimacy of the rule providing for tax benefits, the effectiveness of the rule providing for the tax benefit.

53. If the suppression of tax benefits analyzed is mandatory because of the incompatibility of the rule providing for those measures with the Brazilian legal system, the test of proportionality in its narrow sense acquires more relevance, since the tests of suitability and necessity are easily overcome. This situation becomes relevant when one is facing suppression of benefits granted under the "fiscal war". It should be emphasized that formal irregularities do not necessarily impose the immediate suppression of the benefit with *ex tunc* effects. In fact there is, in this case, major interest in the elimination of the tax benefit. This, however, does not exclude application of the test of proportionality - if the suppression of benefits implies an intervention in fundamental rights - and, if the case may be, the granting of protection to the taxpayer affected, which can be done by means of transitional rules. If, however, we are facing non-mandatory suppression of tax benefits, there is no focus on the analysis of proportionality in its narrow sense. Thus, in practice, testing suitability and necessity becomes more important when suppression of regular tax benefits is involved.

54. If, however, suppression of the tax benefit does not characterize intervention in fundamental rights, it is necessary to observe the principle of protection of legitimate expectation in the strict sense, remembering that, under Brazilian law, it has subsidiary application, providing additional protection to the individual against governmental acts. The application of this principle requires compliance with all aspects of the "event of legitimate expectation", namely, (i) the existence of a basis of trust, (ii) trust, and (iii) the achievement of legitimate expectation. Subsequently, we should determine whether it is the case of expectation worthy of protection, which requires weighing up the taxpayer's interest in maintaining the rule and the State's interest in the change. It must be remembered, finally, that also in this case, protection of the taxpayer's legitimate expectation does not require maintenance of the tax benefit, and may be carried out by means of transitional rules.

REFERÊNCIAS

ACORDO Constitutivo da Organização Mundial de Comércio = Agreement Establishing the World Trade Organization. 12 abril 1994. Disponível em: <<http://www.desenvolvimento.gov.br/sitio/interna/interna.php?area=5&menu=367&refr=366>>. Acesso em: 13 jan. 2013.

ACORDO Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio 1947 (GATT 1947) = The General Agreement on Tariffs and Trade 1947 (GATT 1947). Disponível em: <<http://www.desenvolvimento.gov.br/sitio/interna/interna.php?area=5&menu=367&refr=366>>. Acesso em: 13 jan. 2013.

ACORDO Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio 1994 (GATT 1994) = The General Agreement on Tariffs and Trade 1994 (GATT 1947). Disponível em: <<http://www.desenvolvimento.gov.br/sitio/interna/interna.php?area=5&menu=367&refr=366>>. Acesso em: 13 jan. 2013.

ACORDO sobre Agricultura = AGREEMENT on Agriculture. 12 abril 1994. Disponível em: <<http://www.desenvolvimento.gov.br/sitio/interna/interna.php?area=5&menu=367&refr=366>>. Acesso em: 13 jan. 2013.

ACORDO sobre Subsídios e Medidas Compensatórias = AGREEMENT on Subsidies and Countervailing Measures. 12 abril 1994. Disponível em: <<http://www.desenvolvimento.gov.br/sitio/interna/interna.php?area=5&menu=367&refr=366>>. Acesso em: 13 jan. 2013.

ALEMANHA. Abgabenordnung (AO), de 16 de março de 1976. Disponível em: <http://www.gesetze-im-internet.de/bundesrecht/ao_1977/gesamt.pdf>. Acesso em: 06 jan. 2013.

ALEMANHA. Bundesverfassungsgericht. Beschluss des Zweiten Senats vom 8. Juni 2004 – 2 BvL 5/00. *Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts*, Tübingen, n. 110, p. 412-446, 2005.

ALEMANHA. Bundesverfassungsgericht. Urteil des Ersten Senats vom 10. Februar 1987 aufgrund der mündlichen Verhandlung von 21. Oktober 1986 – 1 BvL 18/81 und 20/82. *Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts*, Tübingen, n. 74, p. 182-202, 1987.

ALEMANHA. Bundesverfassungsgericht. Beschluß des Ersten Senats vom 12. Oktober 1976 – 1 BvR 2328/73. *Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts*, Tübingen, n. 43, p. 108-125, 1977.

ALEMANHA. Bundesverfassungsgericht. Beschluß des Zweiten Senats vom 24. September 1965 gemäß § 24 BVerfGG – 1 BvR 228/65. *Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts*, Tübingen, n. 19, p. 119-129, 1966.

ALEMANHA. Bundesverfassungsgericht. Beschluß des Ersten Senats vom 22. Juni 1995 – 2 BvL 37/91. *Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts*, Tübingen, n. 93, p. 121-164, 1996.

ALEMANHA. Bundesverfassungsgericht. Urteil des Ersten Senats vom 20. Juli 1954 – 1 BvR 459, 484, 548, 555, 623, 651, 748, 783, 801/52, 5, 9/53, 96, 114/54. *Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts*, Tübingen, n. 4, p. 7-27, 1956.

ALEMANHA. Bundesverfassungsgericht. Beschluss des Ersten Senats vom 24. Mai 2001 – 1 BvL 4/96. *Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts*, Tübingen, n. 103, p. 392-405, 2001.

ALEMANHA. Bundesverfassungsgericht. Urteil des Zweiten Senats vom 6. März 2002 auf Grund der mündlichen Verhandlung vom 9. Oktober 2001 – 2 BvL 17/99. *Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts*, Tübingen, n. 105, p. 73-135, 2003.

ALEMANHA. Bundesverfassungsgericht. Beschluss des Zweiten Senats vom 5. Februar 2002 – 2 BvR 305, 348/93. *Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts*, Tübingen, n. 105, p. 17-48, 2003.

ALEMANHA. Bundesverfassungsgericht. Beschluß des Ersten Senats vom 24. Juli 1957 – 1 BvL 23/52. *Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts*, Tübingen, n. 7, p. 89-95, 1958.

ALEMANHA. Bundesverfassungsgericht. Beschluß des Ersten Senats vom 15. Dezember 1959 – 1 BvL 10/55. *Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts*, Tübingen, n. 10, p. 234-250, 1960.

ALEMANHA. Bundesverfassungsgericht. Beschluß des Ersten Senats vom 7. Februar 1968 – 1 BvR 628/66. *Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts*, Tübingen, n. 23, p. 85-98, 1968.

ALEMANHA. Bundesverfassungsgericht. Beschluß des Ersten Senats vom 17. Juli 1974 – 1 BvR 51, 160, 285/69, 1 BvL 16, 18, 26/72. *Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts*, Tübingen, n. 38, p. 61-102, 1975.

ALEMANHA. Bundesverfassungsgericht. Beschluß des Ersten Senats vom 17. Januar 1979 – 1 BvR 446, 1174/77. *Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts*, Tübingen, n. 50, p. 177-195, 1979.

ALEMANHA. Bundesverfassungsgericht. Beschluß des Ersten Senats vom 31. Oktober 1984 – 1 BvR 35, 356, 794/82. *Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts*, Tübingen, n. 68, p. 193-226, 1985.

ALEMANHA. Bundesverfassungsgericht. Beschluß des Ersten Senats vom 15. Oktober 1996 – 1 BvL 44, 48/92. *Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts*, Tübingen, n. 95, p. 64-96, 1997.

ALEMANHA. Bundesverfassungsgericht. Beschluß des Zweiten Senats vom 31. Mai 1960 – 2 BvL 4/59. *Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts*, Tübingen, n. 11, p. 139-149, 1961.

ALEMANHA. Bundesverfassungsgericht. Beschluß des Zweiten Senats vom 23. März 1971 – 2 BvL 2/66, 2 BvR 168, 196, 197, 210, 472/66. *Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts*, Tübingen, n. 30, p. 367-392, 1971.

ALEMANHA. Bundesverfassungsgericht. Beschluß des Zweiten Senats vom 12. Oktober 1978 – 2 BvR 154/74. *Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts*, Tübingen, n. 49, p. 343-375, 1979.

ALEMANHA. Bundesverfassungsgericht. Beschluß des Zweiten Senats vom 14. Mai 1986 – 2 BvL 2/83. *Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts*, Tübingen, n. 72, p. 200-278, 1987.

ALEMANHA. Bundesverfassungsgericht. Beschluß des Zweiten Senats vom 3. Dezember 1997 – 2 BvR 882/97. *Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts*, Tübingen, n. 97, p. 67-85, 1998.

ALEMANHA. Bundesverfassungsgericht. Urteil des Ersten Senats vom 14. Dezember 1965 – 1 BvR 571/60. *Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts*, Tübingen, n. 19, p. 253-268, 1966.

ALEMANHA. Bundesverfassungsgericht. Urteil des Ersten Senats vom 23. November 1999 aufgrund der mündlichen Verhandlung vom 12. Mai 1999 – 1 BvF 1/94. *Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts*, Tübingen, n. 101, p. 239-274, 2000.

ALEMANHA. Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, de 23 de maio de 1949. Disponível em: <<http://www.gesetze-im-internet.de/bundesrecht/gg/gesamt.pdf>>. Acesso em: 01 jan. 2013.

ALEMANHA. Verwaltungsverfahrensgesetz (VwVfG), de 25 de maio de 1976. Disponível em: <<http://www.gesetze-im-internet.de/bundesrecht/vwvfg/gesamt.pdf>>. Acesso em: 13 jan. 2013.

ALEXY, Robert. Die Gewichtsformel. In: JICKELI, Joachim; KREUTZ, Peter; REUTER, Dieter. *Gedächtnisschrift für Jürgen Sonnenschein*. Berlin: de Gruyter, 2003, p. 771-792.

ALEXY, Robert. Grundrechte als subjektive Rechte und als objektive Normen. *Der Staat*, Berlin, v. 29, n. 4, p. 49-68, 1990.

ALEXY, Robert. Rechtsregeln und Rechtsprinzipien. In: MACCORMICK, Neil; PANOU, Stavros; VALLAURI, Luigi Lombardi. *Conditions of validity and cognition in modern legal thought = Geltungs- und Erkenntnisbedingungen im modernen Rechtsdenken*. Stuttgart: Steiner, 1985, p. 13-29.

ALEXY, Robert. *Theorie der Grundrechte*. 5ª ed. Frankfurt am Main: Suhrkamp, 2006.

ARISTÓTELES. *Ética a Nicômacos*. Trad. port. de Mário da Gama Kury. 3ª ed. Brasília: UnB, c1985, 1992.

ARNAULD, Andreas von. *Rechtssicherheit: perspektivische Annäherungen an eine idée directrice* des Rechts. Tübingen: Mohr Siebeck, 2006.

ARNDT, Hans-Wolfgang. Gleichheit im Steuerrecht. *Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht*, München, v. 7, n. 9, p. 787-794, 1988.

ARNDT, Hans-Wolfgang; SCHUMACHER, Andreas. Echte Fortschritte bei der unechten Rückwirkung? *Neue Juristische Wochenschrift*, München, n. 21, p. 1538-1539, 1998.

ASSIS, Karoline Marchiori de. A disciplina dos subsídios no Acordo sobre Agricultura: das limitações à concessão de benefícios fiscais. In: TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário internacional aplicado*. V. VI. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 277-318.

ATALIBA, Geraldo. Impôsto de Circulação de Mercadorias – Isenção contratual – Direito adquirido – Incentivos fiscais – Princípio da não-cumulatividade. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, n. 101 p. 361-378, jul./set. 1970.

ATALIBA, Geraldo. *Regime jurídico da extrafiscalidade*. São Paulo: Justitia, 1966.

ATALIBA, Geraldo. Segurança jurídica. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 60, p. 268-275, 1993.

ÁVILA, Humberto. Benefícios fiscais inválidos e a legítima expectativa do contribuinte. *Revista Dialógo Jurídico*, Salvador, CAJ – Centro de Atualização Jurídica, n. 13, abr./mai. 2002. Disponível on-line em: <<http://www.direitopublico.com.br>>. Acesso em 26 out. 2011

ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011.

ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

AVI-YONAH, Reuven S. Globalização e concorrência fiscal: implicações nos países em desenvolvimento. *Revista de Direito Tributário Internacional*, São Paulo, v. 2, n. 2, p. 185-204, ago. 2007.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8ª ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. Novos aspectos da função social da propriedade no direito público. *Revista de Direito Público*, São Paulo, v. 20, n. 84, p. 39-45, out./dez. 1987.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio; ATALIBA, Geraldo. Subvenções. Natureza jurídica. Não se confundem com as isenções. Irretroatividade da lei. Direito adquirido não gozado. *Revista de Direito Público*, São Paulo, v. 20, p. 85-100, abr./jun. 1972.

BAPTISTA, Patrícia Ferreira. *Segurança jurídica e proteção da confiança legítima no direito administrativo: análise sistemática e critérios de aplicação no direito administrativo brasileiro*. 2006. 374 f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

BARBOSA, Rui. *Oração aos moços*. 5ª ed. Rio de Janeiro: Fundação Casa de Rui Barbosa, 1997.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito constitucional*. 22ª ed. São Paulo, Malheiros: 2010.

BASTOS, Celso Ribeiro. Incentivos fiscais. Zona Franca de Manaus. (Parecer). *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, São Paulo, v. 6, n. 2, p. 167-183, jan./mar. 1998.

BAUER, Hartmut. Bundesverfassungsgericht und Rückwirkungsverbot. *Juristische Schulung*, München, v. 24, n. 4, p. 241-249, abr. 1984.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2007.

BELINI, Júlio César. Revogação da isenção e restauração da eficácia da lei anterior – Subsunção ao princípio da anterioridade – Inconstitucionalidade da súmula 615 do STF. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 73, p. 175-193, 1998.

BERCOVICI, Gilberto. A Constituição de 1988 e a função social da propriedade. *Revista de Direito Privado*, São Paulo, v. 2, n. 7, p. 69-84, jul./set. 2001.

BERCOVICI, Gilberto. Constituição e superação das desigualdades regionais. In: GRAU, Eros Roberto; GERRA FILHO, Willis Santiago (org.). *Direito constitucional: estudos em homenagem a Paulo Bonavides*. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 74-107.

BERCOVICI, Gilberto. *Desigualdades regionais, Estado e Constituição*. São Paulo: Max Limonad, 2003.

BERCOVICI, Gilberto. Federalismo e desenvolvimento regional no Brasil. In: SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário: homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 889-905.

BIGER, Nahum; PEPE, Michael F. G. The inhibiting effect of bilateral tax treaties on domestic tax incentives. *Canadian Public Policy; Analyse de Politiques*, v. 12, n. 3, p. 424-431, set. 1986.

BIRK, Dieter. *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen*. Köln: Dr. Peter Deubner, 1983.

BIRK, Dieter. Das Ungerechte an der Steuergerechtigkeit. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 4, p. 354-364, 2011.

BIRK, Dieter. Finanzierungszwecke und Lenkungsziele in einem verfassungsmäßigen Steuersystem. In: Deutsche Sektion der Internationalen Juristen-Kommission. *Grundrechtsschutz im Steuerrecht*. Heidelberg: C. F. Müller, 2001, p. 67-88.

BIRK, Dieter. Kontinuitätsgewähr und Vertrauensschutz. In: PEZZER, Heinz-Jürgen (coord.). *Vertrauensschutz im Steuerrecht*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2004, p. 9-23.

BIRK, Dieter. *Steuerrecht I: allgemeines Steurrecht*. 2^a ed. München: Beck, 1994.

BLANKE, Hermann-Josef. *Vertrauensschutz im deutschen und europäischen Verwaltungsrecht*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2000.

BLIACHERIENE, Ana Carla. *Defesa comercial: dumping, antidumping, subsídio, medidas compensatórias, medidas de salvaguarda*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

BODENHEIM, Dieter, G. *Der Zweck der Steuer: verfassungsrechtliche Untersuchung zur dichotomischen Zweckformel fiskalisch-nichtfiskalisch*. Baden-Baden: Nomos, 1979.

BOMFIM, Diego Marcel. Reconsiderações sobre a neutralidade tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 197, p. 27-39, fev. 2012.

BOMFIM, Diego Marcel. *Tributação e livre concorrência*. São Paulo: Saraiva, 2011.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

BORGES, Antônio de Moura. Convenções sobre dupla tributação internacional entre Estados desenvolvidos e Estados em desenvolvimento. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 8, p. 21-38, Mai. 1996.

BORGES, José Souto Maior. A lei de responsabilidade fiscal e sua inaplicabilidade a incentivos financeiros estaduais. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 63, p. 81-99, dez. 2000.

BORGES, José Souto Maior. Parecer sobre a isenção do ICM condicionada e a prazo certo. *Revista Trimestral de Jurisprudência dos Estados*, São Paulo, v. 13, n. 65, p. 59-77, jun. 1989.

BORGES, José Souto Maior. Princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do tributo. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 63, p. 206-210, 1993.

BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

BOROWSKI, Martin. Abwehrrechte als grundrechtliche Prinzipien. In: SIECKMANN, Jan-R. *Die Prinzipientheorie der Grundrechte: Studien zur Grundrechtstheorie Robert Alexys*. Baden-Baden: Nomos, 2007, p. 81-104.

BOROWSKI, Martin. *Grundrechte als Prinzipien*. 2ª ed. Baden-Baden: Nomos, 2007.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. Isenções condicionadas e a prazo certo. Impossibilidade de sua revogação – Critério para contagem do prazo de vigência dos benefícios. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 14, n. 51, p. 183-187, jan./mar. 1990.

BRANNER, K. *Wesen und Zweck der Besteuerung*: ein Beitrag zur geschichtlich-politischen Begründung der Steuerlehre. Leipzig: A. Deichertsche Verlagsbuchhandlung Dr. Werner Scholl, 1940.

BRASIL. Conselho Administrativo de Defesa Econômica. Consulta nº 0038/1999. Consulente: Pensamento Nacional das Bases Empresariais – PNBE. Relator: Conselheiro Marcelo Calliari. Disponível em: <<http://www.cade.gov.br/Default.aspx?6bcb5fa968bd50a47f909dbd97>>. Acesso em 12 jan. 2013.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 30 dez. 2012.

BRASIL. Decreto-lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942. Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del4657.htm>. Acesso em: 30 dez. 2012.

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em: 28 ago. 2012.

BRASIL. Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp24.htm#art13>. Acesso em: 31 dez. 2012.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 31 dez. 2012.

BRASIL. Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999. Dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9868.htm>. Acesso em: 04 jan. 2013.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso em Mandado de Segurança nº 32.453/MT. Recorrente: Vivo S/A. Recorrido: Estado de Mato Grosso. Relator: Ministro Herman Benjamin. Julgamento: 7 jun. 2011. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sSeq=1049311&sReg=201001183112&sData=20110610&formato=PDF>. Acesso em: 16 jan. 2013.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 723.575. Recorrente: Município de Belo Horizonte. Recorrido: Companhia de Saneamento de Minas Gerais – COPASA/MG. Relatora: Ministra Eliana Calmon. Julgamento: 26 jun. 2007. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sSeq=704572&sReg=200500193300&sData=20070803&formato=PDF>. Acesso em: 08 jan. 2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Civil Originária nº 79. Autor: União. Réu: Empresa Colonizadora Rio Ferro Ltda. Relator: Ministro Cezar Peluso. Julgamento: 15 mar. 2012. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=2073053>>. Acesso em: 15 out. 2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.655. Requerente: Governador do Estado do Amapá. Requerida: Assembleia Legislativa do Estado do Amapá. Relator: Ministro Maurício Corrêa. Julgamento: 03 mar. 2004. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266713>>. Acesso em: 10 nov. 2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ag. Reg. no Agravo de Instrumento nº 783.509. Agravante: Avon Industrial Ltda. Recorrido: Estado de São Paulo. Relator: Ricardo Lewandowski. Julgamento: 19 out. 2010. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=616749>>. Acesso em: 17 out. 2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ag. Reg. no Recurso Extraordinário nº 617.389. Agravante: Cargill Agrícola S/A. Agravado: União. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Julgamento: 08 mai. 2012. Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=2025072>>. Acesso em: 15 out. 2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Mandado de Segurança nº 24.268. Impetrante: Fernanda Fiuza Brito. Impetrado: Presidente do Tribunal de Contas da União. Relator: Ministra Ellen Gracie. Relator para acórdão: Ministro Gilmar Mendes. Julgamento: 05 fev. 2004. Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=86111>>. Acesso em: 15 out. 2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Mandado de Segurança nº 24.781. Impetrante: Mazureik Miguel de Moraes. Impetrado: Tribunal de Contas da União. Relator: Ministra Ellen Gracie. Relator para acórdão: Ministro Gilmar Mendes. Julgamento: 02 mar. 2011. Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=623956>>. Acesso em: 08 jul. 2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 157.482. Recorrentes: Pedra Azul Exportação de Café S/A e outros. Recorrido: União. Relator: Ministro Celso de Mello. Julgamento: 17 ago. 1993. Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=212407>>. Acesso em: 15 out. 2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 566.621. Recorrente: União. Recorrido: Ruy Cesar Abella Ferreira. Relator: Ministra Ellen Gracie. Julgamento: 04 ago. 2011. Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=628479>>. Acesso em: 08 jul. 2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 598.099. Recorrente: Estado de Mato Grosso do Sul. Recorrido: Rômulo Augusto Duarte. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Julgamento: 10 ago. 2011. Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=628215>>. Acesso em: 08 jul. 2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 544. Aprovada em 03 dez. 1969. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 13 jan. 2013.

BRITO FILHO, Washington Juarez de. *O princípio da não-discriminação tributária no comércio internacional de bens*. 2011. 621 f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2011.

BRITTO, Lucas Galvão de. Revogação de isenção, anterioridade e direito adquirido. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 114, p. 104-115, 2011.

CALIENDO, Paulo. Princípio da igualdade de tratamento entre nacionais e estrangeiros em direito tributário. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito tributário internacional aplicado*. V. III. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 25-60.

CALIENDO, Paulo. Princípio da livre concorrência em matéria tributária: para uma superação do conceito de neutralidade fiscal. *Interesse Público*, Belo Horizonte, v. 13, n. 67, p. 203-227, mai./jun. 2011.

CALIENDO, Paulo. Princípio da neutralidade fiscal: conceito e aplicação. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (org.). *Princípios de direito financeiro e tributário: estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro, São Paulo, Recife: Renovar, 2006, p. 503-540.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7ª ed. Coimbra: Almedina, 2011.

CARDOZO, José Eduardo Martins. *Da retroatividade da lei*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 24ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. O princípio da segurança jurídica no campo tributário. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 94, p. 21-31, 2006.

CASÁS, José Osvaldo. Seguridad jurídica y tributación. *Revista Jurídica de Buenos Aires*. Buenos Aires, p. 63-131, 2001.

CATÃO, Marcos André Vinhas. *Regime jurídico dos incentivos fiscais*. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

CATARINO, João Ricardo. *Redistribuição tributária: Estado social e escolha individual*. Coimbra: Almedina, 2008.

CHAMBOVEY, Didier. How the expiry of the peace clause (article 13 of the WTO agreement on agriculture) might alter disciplines on agricultural subsidies in the WTO framework. *Journal of World Trade*, Geneva, v. 36, n. 2, p. 305-352, abr. 2002.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Convênio, ICMS e legalidade estrita em matéria tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. *Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. São Paulo: MP, 2007, p. 347-354.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro* 12^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária*. 3^a ed. São Paulo: Dialética, 2003.

COING, H. Grundsätzliches zur Rückwirkung von Gesetzen. *Der Betriebs-Berater*, Frankfurt am Main, n. 5, p. 137-141, fev. 1954.

COSTA, Ligia Maura. *OMC: manual prático da Rodada Uruguai*. São Paulo: Saraiva, 1996.

COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 4^a ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

DANTAS, Adriana de Menezes. *A eficácia das regras da OMC que disciplinam subsídios agrícolas: o desafio das mudanças*. 2008. 426f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.

DAVIS, Christina L. International institutions and issue linkage: building support for agricultural trade liberalization. *The American Political Science Review*, v. 98, n. 1, p. 153-169, fev. 2004.

DELGADO, José Augusto. Direito adquirido nas relações de direito privado e direito público. *Revista de Direito Público*, São Paulo, v. 18, n. 74, p. 258-274, abr./jun. 1985.

DENGO, Atílio. Irretroatividade tributária e modo de aplicação das regras jurídicas. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 124, p. 26-35, jan. 2006.

DERANI, Cristiane. A propriedade na Constituição de 1988 e o conteúdo da “função social”. *Revista de Direito Ambiental*, São Paulo, v. 7, n. 27, p. 58-69, jul./set. 2002.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações na jurisprudência no direito tributário: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao Poder Judicial de Tributar*. São Paulo: Noeses, 2009.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8ª ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Da lei tributária no tempo*. São Paulo: Obelisco, 1968.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Direito constitucional tributário e due process of law*. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. Isenção condicionada. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 10, n. 38, p. 128-139, out./dez. 1986.

DWORKIN, Ronald. *Taking rights seriously*. London: Duckworth, 1991.

ELALI, André. Incentivos fiscais e livre concorrência no mercado. In: FRANÇA, Vladimir da Rocha; ELALI, André; BONIFÁCIO, Artur Cortez. *Novas tendências do direito*

constitucional: em homenagem ao Professor Paulo Lopo Saraiva. Curitiba: Juruá, 2010, p. 555-590.

ELALI, André. *Incentivos fiscais internacionais: concorrência fiscal, mobilidade financeira e crise do Estado*. São Paulo: Quartier Latin: 2010.

ENGLISCH, Joachim. Eigentumsschonende Ertragsbesteuerung. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 3, p. 237-248, 2003.

ENGLISCH, Joachim. *Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2008.

ENGLISCH, Joachim; PLUM, Beate. Schutz des Vertrauens auf Steuergesetze, Finanzrechtsprechung und Regelungen der Finanzverwaltung. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 4, p. 342-371, 2004.

FACHIN, Luiz Edson. Conceituação do direito de propriedade. *Revista de Direito Civil, Imobiliário, Agrário e Empresarial*, São Paulo, v. 11, n. 42, p. 48-76, out./dez. 1987.

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Guerra Fiscal, Fomento e Incentivo na Constituição Federal. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (coord.). *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 275-285.

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.

FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. Segurança jurídica e normas gerais tributárias. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 5, n. 17-18, p. 51-56, jul./dez. 1981.

FERRAZ, Roberto. Igualdade na tributação: qual o critério que legitima discriminações em matéria fiscal? In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 447-523.

FERRAZ, Roberto. Incentivos fiscais: um enfoque constitucional. *Revista de Estudos Tributários*, Porto Alegre, v. 5, n. 28, p. 101-107, nov./dez. 2002.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. Poder constituinte e direito adquirido (algumas anotações elementares). *Revista dos Tribunais*, São Paulo, v. 86, n. 745, p. 18-26, nov. 1997.

FERREIRO LAPATZA, José Juan. Norma jurídica y seguridad jurídica. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 61, p. 7-16, 1992.

FLAIG, Gerhard. Subventionsrecht. In: KLEIN, Franz (coord.). *Öffentliches Finanzrecht*. 2. ed. Neuwied, Kriftel, Berlin: Luchterhand, 1993.

FRANÇA, R. Limongi. *A irretroatividade das leis e o direito adquirido*. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

FRANÇA. Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789. Disponível on-line em: <http://www.conseil-constitutionnel.fr/conseil-constitutionnel/francais/la-constitution/la-constitution-du-4-octobre-1958/declaration-des-droits-de-l-homme-et-du-citoyen-de-1789.5076.html> >. Acesso em 01 dez. 2012.

FRATALOCCHI, Aldo; ZUNINO, Gustavo. *El comercio internacional de mercaderías: su regulación en la Organización Mundial de Comercio*. Buenos Aires: Libreria Editorial, 1997.

FRIAUF, Karl Heinrich. Gesetzesankündigung und rückwirkende Gesetzgebung im Steuer- und Wirtschaftsrecht. *Der Betriebs-Berater*, Frankfurt am Main, v. 27, n. 16, p. 669-678, Jun. 1972.

FRIAUF, Karl Heinrich. Steuerrechtsänderungen und Altinvestitionen: zum Verfassungsgebot der steuerlichen Investitionssicherheit. *Steuerberater-Jahrbuch*, Köln, p. 279-295, 1986/1987.

FRIEBE, Siegfried. Steuervergünstigungen und Subventionsabbau. *Deutsche Steuer-Zeitung*, Bonn, n. 3, p. 51-55, 1982.

GABBA, Carlo Francesco. *Teoria della retroattività delle leggi*. V.1. Pisa: Nistri, 1868.

GALVÃO, Olímpio J. de Arroxelas. Incentivos fiscais regionais no Brasil: uma avaliação da sua compatibilidade à luz da OMC. *Revista Econômica do Nordeste*, Fortaleza, v. 30, n. 4, p. 1038-1051, outubro/dezembro 1999.

GARCÍA NOVOA, César. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2000.

GEIGER, Theodor. *Vorstudien zu einer Soziologie des Rechts*. 4ª ed. Berlin: Duncker und Humblot, 1987.

GLASER, Andreas. Verfassungs- und unionsrechtliche Grenzen steuerlicher Lenkung. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 2, p. 168-181, 2012.

GOMES, Nuno de Sá. *Teoria geral dos benefícios fiscais*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1991.

GOMES, Orlando. Significado da evolução contemporânea do direito de propriedade. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, v. 87, n. 757, p. 717-727, 1998.

GONÇALVES, Marianna Moura. *Prisão e outras medidas cautelares à luz da proporcionalidade*. 497 f. 2011. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2011.

GONZÁLEZ, Flavio Floreal. *Dumping y subsidios en el comercio internacional*. Buenos Aires: Ad-hoc, 2001.

GÖTZ, Volkmar. Bundesverfassungsgericht und Vertrauensschutz. In: STARCK, Christian. *Bundesverfassungsgericht und Grundgesetz: Festgabe aus Anlaß des 25 jährigen Bestehens des Bundesverfassungsgsgerichts*. 2. V. Tübingen: Mohr, 1976.

GRABITZ, Ebenhard. Vertrauensschutz als Freiheitsschutz. *Deutsches Verwaltungsblatt*, Köln, p. 675-684, set. 1973.

GRAU, Eros Roberto. Princípio da livre concorrência – função regulamentar e função normativa. *Revista Trimestral de Direito Público*, São Paulo, n. 4, v. 93, p. 104-129, 1993.

GRAVE, Carsten. *Der Begriff der Subvention im WTO-Übereinkommen über Subventionen und Ausgleichmaßnahmen*. Berlin: Duncker und Humblot, 2002.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna*. São Paulo: Dialética, 1999.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. A guerra fiscal. As decisões do STF e seus efeitos. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Grandes questões atuais do direito tributário*. V. 15. São Paulo: Dialética, 2011, p. 9-26.

HÄBERLE, Peter. *Die Wesengehaltgarantie des Art. 19 Abs. 2 Grundgesetz*. Heidelberg: C. F. Müller, 1983.

HARTZ, Wilhelm. Mehr Rechtssicherheit im Steuerrecht: Ziele – Wege – Grenzen. In: THOMA, Gerhard; ZACHARIAS, O. H.; NIEMANN, Ursula. *Steuerberater-Jahrbuch 1965/66*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 1965, p. 75-133.

HENRIQUES, Elcio Fiori. *O regime jurídico do gasto tributário no direito brasileiro*. 223 f. 2009. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

HERMANN, Christoph; WEIß, Wolfgang; OHLER, Christoph. *Welthandelsrecht*. München: C. H. Beck, 2007.

HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *La exención tributaria*. Madrid: Colex, 1990.

HESSE, Konrad. *Grundzüge des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland*. 20^a ed. Heidelberg: C. F. Müller, 1999.

HEY, Johanna. Abbau von Direktsubventionen und Steuervergünstigungen: verfassungsrechtliche terra incognita. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 4, p. 300, 1998.

HEY, Johanna. Aufhebung von Steuervergünstigungen: Dispositionsschutz nach Kassenlage! *Betriebs-Berater*, Frankfurt am Main, v. 57, n. 45, p. 2312-2313, 2002.

HEY, Johanna. Die rückwirkende Abschaffung der Sonderabschreibungen auf Schiffsbeteiligungen. *Betriebs-Berater*, Frankfurt am Main, n. 28/29, p. 1444-1451, 1998.

HEY, Johanna. *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2002.

HEY, Johanna. Vertrauen in das fehlerhafte Steuergesetz. In: PEZZER, Heinz-Jürgen. *Vertrauensschutz im Steuerrecht*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2004, p. 91-127.

HEY, Johanna. Wirtschaftslenkende Steuervergünstigungen. In: TIPKE, Klaus *et al.* *Steuerrecht*. 20^a ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2010, p. 919-932.

HILLGRUBER, Christian. Grundrechtlicher Schutzbereich, Grundrechtsausgestaltung und Grundrechtseingriff. In: ISENSEE, Josef; KIRCHHOF, Paul. *Handbuch des Staatsrechts*. V. IX. Band IX. 3^a ed. Heidelberg: C. F. Müller, 2011, p. 981-1031.

HÖHN, Ernst. Zweck(e) des Steuerrechts und Auslegung. In: LANG, Joachim. *Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion: Festschrift für Klaus Tipke zum 70. Geburtstag*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 1995, p. 213-236.

HORTA, Raul Machado. *Direito constitucional*. 4^a ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2003.

HOUAISS, Antônio; VILLAR, Mauro de Salles. *Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa*. Rio de Janeiro: Objetiva: 2001.

HUSTER, Stefan. Gleichheit und Verhältnismäßigkeit: der allgemeine Gleichheitssatz als Eingriffsrecht. *JuristenZeitung*, Tübingen, n. 11, p. 541-549, 1994.

HUSTER, Stefan. *Rechte und Ziele: zur Dogmatik des allgemeinen Gleichheitssatzes*. Berlin: Duncker und Humbot, 1993.

ISENSEE, Josef. Vertrauensschutz für Steuervorteile: Ein Folgeproblem der Wirtschaftslenkung durch Steuer am Beispiel des § 3a EStG. In: KIRCHHOF, Paul; OFFERHAUS, Klaus; SCHÖBERLE, Horst. *Steuerrrecht, Verfassungsrecht, Finanzpolitik: Festschrift für Franz Klein*. Köln: Otto Schmidt, 1994, p. 611-630.

JACHMANN, Monika. Leistungsfähigkeitsprinzip und Umverteilung. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 4, p. 293-297, 1998.

JACHMANN, Monika. *Verfassungsrechtliche Grenzen der Besteuerung: sozialstaatliche Steuergesetzgebung im Spannungsverhältnis zwischen Gleichheit und Freiheit*. Aachen: Shaker, 1996.

JANK, Marcos S. (coord.); ARAÚJO, Leandro Rocha de; LIMA, Rodrigo C. A.; JUNQUEIRA, Carla. Agricultura. In: THORSTENSEN, Vera; JANK, Marcos S. *O Brasil e os grandes temas do comércio internacional*. São Paulo: Lex Editora; Aduaneiras, 2005, p. 37-70.

JOCHUM, Georg. *Die Steuervergünstigung: Vergünstigungen und vergleichbare Subventionsleistungen im deutschen und europäischen Steuer-, Finanz- und Abgabenrecht*. Berlin: LIT, 2006.

KIRCHHOF, Ferdinand. Abgabenerhebung als Grundrechtsbeeinträchtigung. In: MERTEN, Detlef; PAPIER, Hans-Jürgen. *Handbuch der Grundrechte in Deutschland und Europa*. V. 3. Heidelberg: C. F. Müller, 2009, p. 161-200.

KIRCHHOF, Paul. Die Leistungsfähigkeit des Steuerrechts – Steuerrecht und Verfassungsrecht. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 4, p. 365-371, 2011.

KIRCHHOF, Paul. Kontinuität und Vertrauensschutz bei Änderungen der Rechtsprechung. *Deutsches Steuerrecht*, n. 9, p. 263-270, 1989.

KIRCHHOF, Paul. Rückwirkung von Steuergesetzen. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 3, p. 221-231, 2000.

KIRCHHOF, Paul. Verfassungsrechtlich Gebotenes, demokratisch Erwünschtes und politisch Erreichbares in der Steuerpolitik. *Institut "Finanzen und Steuern" e. V.*, Bonn, n. 362, p. 14-33, 1998.

KISKER, Gunter. Vertrauensschutz im Verwaltungsrecht. *Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer*, n. 32, p. 149-193, 1974.

KLAWONN, Markus. *Die Eigentumsgewährleistung als Grenze der Besteuerung*. Berlin: Duncker und Humblot, 2007.

KLEIN, Franz. *Gleichheitssatz und Steuerrecht*. Köln, Marienburg: Dr. Otto Schmidt, 1966.

KLENKE, Reinhard. *Wirtschaftssubventionen und Eigentumsgarantie des Art. 14 Grundgesetz*. 1975. 181 f. Dissertation (Doktor der Rechte) – Rechtswissenschaftliche Fakultät der Ruhr-Universität, Bochum, 1975, p. 85.

KLOEPFER, Michael. Gesetzgebung im Rechtsstaat. *Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer*, Berlin, n. 4, p. 63-98, 1982.

KLOEPFER, Michael. Übergangsgerechtigkeit bei Gesetzänderung und Stichtagsregelungen. *Die Öffentliche Verwaltung*, Stuttgart, v. 31, n. 7, p. 225-233, abr. 1978.

KRUSE, Heinrich Wilhelm. *Lehrbuch des Steuerrechts*. Band 1. München: Beck, 1991.

KUBE, Hanno E. Competence conflicts and solutions: national tax exemptions and transnational controls. *Columbia Journal of European Law*, New York, v. 9, p. 79-108, 2003.

KUBE, Hanno. *Finanzgewalt in der Kompetenzordnung*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2004.

KULOSA, Egmont. *Verfassungsrechtliche Grenzen steuerlicher Lenkung am Beispiel der Wohnungsgenossenschaften*. Münster: Regensberg, 2000.

LA ROSA, Salvatore. *Egualianza tributaria e esenzioni fiscali*. Milano: Giuffrè, 1968.

LANG, Joachim. Rechtsstaatliche Ordnung des Steuerrechts. In: TIPKE, Klaus *et al.* *Steuerrecht*. 20^a ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2010, p. 69-138.

LANG, Joachim. *Systematisierung der Steuervergünstigungen: ein Beitrag zur Lehre von Steuertatbestand*. Berlin: Duncker und Humblot, 1974.

LANG, Joachim. Verfassungsrechtliche Zulässigkeit rückwirkender Steuergesetze. *Die Wirtschaftsprüfung*, Düsseldorf, n. 4-5, p. 163-174, 1998.

LARENZ, Karl. *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*. 6^a ed. Berlin: Springer, 1991.

LARENZ, Karl. *Richtiges Recht: Grundzüge einer Rechtsethik*. München: Beck, 1979.

LASSALLE, Ferdinand. *Das System der erworbenen Rechte: eine Versöhnung des positiven Rechts und der Rechtsphilosophie*. Leipzig: Brockhaus, 1880.

LEIBHOLZ, Gerhad. *Die Gleichheit vor dem Gesetz*. 2^a ed. München: C. H. Beck, 1959.

LEISNER, Anna. *Kontinuität als Verfassungsprinzip*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2002.

LEISNER, Anna. Vertrauen in staatliches Handeln – ein unkalkulierbares Risiko? Zu einer Grundsatzentscheidung des Bundesverfassungsgerichts über die Rückwirkung von Steuernormen. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 3, p. 254-266, 1998.

LIEBMAN, Howard M. A formula for tax-sparing credits in U.S. tax treaties with developing countries. *The American Journal of International Law*, v. 72, n. 2, p. 296-316, Abr. 1978.

LOZANO SERRANO, Carmelo. *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*. Madrid: Tecnos, 1988.

LUHMANN, Niklas. *Vertrauen*. 4ª ed. Stuttgart: Lucius und Lucius, 2000, p. 27 e ss.

LUJA, Raymond H. C. *Assessment and recovery of tax incentives in the EC and the WTO: a view on trade subsidies, state aids and direct taxation*. Antwerp: Intersentia, 2003.

LUJA, Raymond H. C. WTO Agreements versus the EC fiscal aid regime: impact on direct taxation. *Intertax*, München, v. 27, n. 6-7, p. 207-225, 1999.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Tributação e livre concorrência. In: FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e limites da tributação 2*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 397-426.

MACHADO, Hugo de Brito. Direito adquirido e coisa julgada como garantias constitucionais. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, v. 84, n. 714, p. 19-26, abr. 1995.

MACHADO, Hugo de Brito. Proibição da guerra fiscal e a redução das desigualdades regionais. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Grandes questões atuais do direito tributário*. V. 15. São Paulo: Dialética, 2011, p. 125-133.

MAINKA, Johannes. *Vertrauensschutz im öffentlichen Recht*. Bonn: Ludwig Röhrscheid, 1963.

MARTÍNEZ GINER, Luis Alfonso. Competencia fiscal internacional organización mundial del comercio: las medidas fiscales específicas en el acuerdo de subvenciones y medidas compensatorias. *Revista Española de Derecho Financiero*, n. 147, p. 737-781, jul./ago. 2010.

MARTINS, Alexandre Marques da Silva. O Acordo de Subsídios e Medidas Compensatórias da Organização Mundial do Comércio. *Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro*, São Paulo, n. 139, p. 216-241, jul./set. 2005.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. ICMS – Incentivos fiscais e financeiros – Limites constitucionais. *Repertório de jurisprudência IOB – Tributário, constitucional e administrativo*. São Paulo, V. 1, n. 22, p. 824-830, 2004.

MARTINS-COSTA, Judith. Almiro do Couto e Silva e a re-significação do princípio da segurança jurídica na relação entre o Estado e os cidadãos. In: ÁVILA, Humberto (org.). *Fundamentos do Estado de Direito: estudos em homenagem ao Professor Almiro do Couto e Silva*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 120-148.

MAURER, Hartmut. Kontinuitätsgewähr und Vertrauensschutz. In: ISENSEE, Josef; KIRCHHOF, Paul (coord.). *Handbuch des Staatsrechts*. Band IV. 3. ed. Heidelberg: C. F. Müller, 2006, p. 395 e ss.

MAXIMILIANO, Carlos. *Direito intertemporal ou teoria da retroatividade das leis*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1955.

MCLURE JR., Charles E. Globalization, tax rules and national sovereignty. *Bulletin for International Fiscal Documentation*. Amsterdam, v. 55, n. 3, p. 328-341, 2001.

MEDAUAR, Odete. *Da retroatividade do ato administrativo*. São Paulo: Max Limonad, 1986.

MEIRA, Liziane Angelotti; CORREIA NETO, Celso de Barros. Notas de uma pesquisa. In: BRANCO, Paulo Gonet; MEIRA, Liziane Angelotti; CORREIA NETO, Celso de Barros. *Tributação e direitos fundamentais*. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 15-26.

MELLINGHOFF, Rudolf. Verfassungsbindung und weiter Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers. In: MELLINGHOFF, Rudolf; SCHÖN, Wolfgang; VISKORF, Hermann-Ulrich. *Steuerrecht im Rechtsstaat: Festschrift für Wolfgang Spindler*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2011, p. 153-169.

MELLINGHOFF, Rudolf. Vertrauen in das Steuergesetz. In: PEZZER, Heinz-Jürgen (coord.). *Vertrauensschutz im Steuerrecht*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2004, p. 25-53.

MENDES, Gilmar Ferreira. Âmbito de proteção de direitos fundamentais e as possíveis limitações. In: MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocência Mártires; BRANCO,

Paulo Gustavo Gonet. *Hermenêutica constitucional e direitos fundamentais*. Brasília: Brasília Jurídica, 2000, p. 197-313.

MENDES, Gilmar Ferreira. *Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade: estudos de direito constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2012.

MERTEN, Detlef. Verhältnismäßigkeitsgrundsatz. In: MERTEN, Detlef; PAPIER, Hans-Jürgen. *Handbuch der Grundrechte in Deutschland und Europa*. Band III. Heidelberg: C. F. Müller, 2009, p. 517-567.

MICHEAU, Claire. WTO law and tax subsidies: towards establishing jurisprudential standards. *Bulletin for International Taxation*, p. 550-556, dez. 2007.

MONROY, Antonio Grimaldo Monroy. The relevance of WTO law for international trade law. In: HERDIN, Winter; HOFBAUER, Ines. *The relevance of WTO law for tax matters*. Wien: Linde, 2006, p. 19-35.

MORGAN, David; GOH, Gavin. Peace in our time? An analysis of article 13 of the Agreement on Agriculture. *Journal of World Trade*, Geneva, v. 37, n. 5, p. 977-992, out. 2003.

MOSCHETTI, Francesco. Profili generali. In: MOSCHETTI, Francesco (coord.). *La capacità contributiva*. Padova: Cedam, 1993, p. 3-51.

MÖSSNER, Jörg Manfred *et al.* *Steuerrecht international tätiger Unternehmen: Handbuch der Besteuerung von Auslandsaktivitäten inländischer Unternehmen und von Inlandsaktivitäten ausländischer Unternehmen*. 3ªed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2005.

MUCKEL, Stefan. *Kriterien des verfassungsrechtlichen Vertrauensschutzes bei Gesetzesänderung*. Berlin: Duncker und Humblot, 1989.

MULLIN, Roque García. Tratados impositivos entre países desarrollados y países en desarrollo. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 7, n. 23-24, p. 26-36, jan./jun. 1983.

NABAIS, José Casalta. *Direito fiscal*. 4ª ed. Coimbra: Almedina, 2007.

NABAIS, José Casalta. *Estudos de direito fiscal: por um estado fiscal suportável*. Coimbra: Almedina, 2005.

NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 2004.

NICOLAYSEN, Gert. Eigentumsgarantie und vermögenswerte subjektive öffentliche Rechte. In: IPSEN, Hans Peter (coord.). *Hamburger Festschrift für Friedrich Schack zu seinem 80. Geburtstag am 1. Oktober 1966*. Hamburg: Metzner, 1966, p. 107-123.

NOVOA, Cesar García. El principio de no discriminación en matéria tributaria. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Tratado de direito constitucional tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005.

OFFERHAUS, Klaus. Rückwirkungsprobleme bei § 2a Abs. 3 und 4 EStG in der Fassung des Steuerbereinigungsgesetzes 1999. *Der Betrieb*, Düsseldorf, n. 11, p. 556-560, 2001.

OKUMA, Alessandra. Princípio da não-discriminação e a tributação das rendas de não residentes no Brasil. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito tributário internacional aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 255-285.

OLIVEIRA, Luciana Maria. *Exportação agrícola: a regulamentação dos subsídios na OMC*. Curitiba: Juruá, 2008.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). *Model Tax Convention on Income and on Capital 2010 (updated 2010)*. Disponível em: <http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2010_9789264175181-en>. Acesso em 10 jan. 2013.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). *Tax sparing: a reconsideration*. 1998. Disponível em: <<http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/2398011e.pdf?expires=1358110241&id=id&accname=ocid54018433&checksum=E903CADF5CB5A72A1E62F5AE14517BFA>>. Acesso em 13 jan. 2013.

OSSENBÜHL, Fritz. Vertrauensschutz im sozialen Rechtsstaat. *Die Öffentliche Verwaltung*, Stuttgart, n. 1/2, p. 25-36, jan. 1972.

PAPIER, Hans-Jürgen. Das Bestimmtheitsgrundsatz. In: FRIAUF, Karl Heinrich (org.). *Steuerrecht und Verfassungsrecht*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 1989, p. 61-78.

PAPIER, Hans-Jürgen; MÖLLER, Johannes. Das Bestimmtheitsgebot und seine Durchsetzung. *Archiv des öffentlichen Rechts*, Tübingen, n. 122, p. 177-211, 1997.

PAULA JUNIOR, Aldo de. O princípio da igualdade no direito tributário e a decisão de (in)constitucionalidade nele fundamentada: análise de alguns casos concretos. In: BRANCO, Paulo Gonet; MEIRA, Liziane Angelotti; CORREIA NETO, Celso de Barros. *Tributação e direitos fundamentais*. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 31-52.

PÉREZ LUÑO, Antonio-Enrique. *La seguridad jurídica*. Barcelona: Ariel, 1991.

PIEROTH, Bodo. Die neuere Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zum Grundsatz des Vertrauensschutzes. *Juristenzeitung*, Tübingen, n. 21, p. 279-286, 1984.

PIEROTH, Bodo. *Rückwirkung und Übergangsrecht: verfassungsrechtliche Maßstäbe für intertemporale Gesetzgebung*. Berlin: Duncker und Humblot, 1981.

PIEROTH, Bodo; SCHLINK, Bernhard. *Grundrechte Staatsrecht II*. 27ª ed. Heidelberg: C. F. Müller, 2011.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Guerra fiscal: problemas decorrentes dos efeitos das recentes decisões do Supremo Tribunal Federal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Grandes questões atuais do direito tributário*. V. 15. São Paulo: Dialética, 2011, p. 324-343.

PIRES, Manuel. *Da dupla tributação jurídica internacional sobre o rendimento*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1984.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Comentários à Constituição de 1967 com a Emenda n. 1 de 1969*. T. V. 2ª ed. São Paulo: 1971.

PONTES, Helenilson Cunha. *O princípio da proporcionalidade e o direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2000.

PREUß, Ulrich K. Vertrauensschutz als Statusschutz. *Juristische Arbeitsblätter*, Berlin, v. 9, p. 265-274, 1977.

PULIDO, Carlos Bernal. *El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales: el principio de proporcionalidad como criterio para determinar el contenido de los derechos fundamentales vinculante para el legislador*. 3ª ed. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2007.

PÜTTNER, Günter. Vertrauensschutz im Verwaltungsrecht. *Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer*, Berlin, n. 32, p. 200-227, 1974.

QURESHI, Asif. Trade-related aspects of international taxation: a new WTO Code of conduct? *Journal of World Trade*, Geneva, v. 30, n. 2, p. 161-194, abr. 1996.

RAMOS, Elival da Silva. *A proteção aos direitos adquiridos no direito constitucional brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2003.

REIS, Elcio Fonseca. O Estado Democrático de Direito. Tipicidade tributária. Conceitos indeterminados e segurança jurídica. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, v. 34, p. 157-168, set./out. 2000.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A segurança jurídica do contribuinte: legalidade, não-surpresa e proteção à confiança legítima*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

RITTER, Wolfgang. Das Prinzip Rücksicht: zu den internationalen Grenzen der Steuerhoheit. *Betriebs-Berater*, Frankfurt am Main, n. 18, p. 1109-1115, 1984.

ROCHA, Aimoré Od. Isenção. Incentivo fiscal. Alcance da isenção condicionada. Direito do sujeito passivo. Irrevogabilidade. *Revista Jurídica*. Faculdade de Direito de Curitiba. Curitiba, v. 9, n. 7, p. 125-133, 1993.

RODI, Michael. *Die Subventionsrechtsordnung: die Subvention als Instrument öffentlicher Zweckverwirklichung nach Völkerrecht, Europarecht und deutschem innerstaatlichen Recht*. Tübingen: Mohr Siebeck: 2000.

RODI, Michael. Ökonomische, ökologische und andere öffentliche Zwecke im Abgabenrecht. *Juristenzeitung*, Tübingen, n. 17, p. 827-836, 2000.

ROHATGI, Roy. *Basic international taxation*. V. 1. 2^a ed. London: BNA International, 2005.

ROSE, Gerd. Verunsicherte Steuerpraxis. In: HÖRSTMANN, Franz; NIEMANN, Ursula; ROSE, Gerd. *Steuerberater-Jahrbuch 1975/76*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 1975, p. 41-85.

ROSENTHAL, Paul C.; DUFFY, Lynn E. Reforming global trade in agriculture. In: STEWART, Terence P. (editor). *The World Trade Organization: the multilateral trade framework for the 21st century and U.S. implementing legislation*. Washington, DC: American Bar Association, Section of International Law and Practice, 1996.

ROTHMANN, Gerd Willi. Bitributação internacional. In: FRANÇA, R. Limongi (coord.). *Enciclopédia Saraiva do Direito*. São Paulo: Saraiva, 1977. v. 11, p. 447-461.

ROVIRA, Enoch Alberti. *Federalismo y cooperacion en la Republica Federal Alemania*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1986.

RUPPE, Hans Georg. Steuerbegünstigungen als Subventionen? In: WENGER, Karl. *Förderungsverwaltung*. Wien: Springer, 1973, p. 57-86.

SACHS, Michael. Die Maßstäbe des allgemeinen Gleichheitssatzes: Willkürverbot und sogenannte neue Formel. *Juristische Schulung*, München, n. 2, p. 124-130, 1997.

SACHS, Michael. *Grundgesetz*. Kommentar. 4^a ed. München: C. H. Beck, 2007.

SACKSOFSKY, Ute. Verfolgung ökologischer und anderer öffentlicher Zwecke durch Instrumente des Abgabensrechts. *Neue juristische Wochenschrift*, München, n. 36, p. 2619-2627, 2000.

SAKR, Rafael Lima. *A cláusula da nação mais favorecida na ordem econômica internacional: uma investigação sobre o discurso jurídico do artigo I:1 do GATT*. 2010. 381 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

SARLET, Ingo Wolfgang. A eficácia do direito fundamental à segurança jurídica: dignidade da pessoa humana, direitos fundamentais e proibição de retrocesso social. *Revista Brasileira de Direito Comparado*, Rio de Janeiro, n. 28, p. 89-148, 2005.

SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

SARLET, Ingo Wolfgang. O Estado social de direito, a proibição de retrocesso e a garantia fundamental da propriedade. *Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado*, Salvador, n. 9, mar./mai. 2007, disponível on-line em <<http://www.direitodoestado.com/revista/RERE-9-MAR%C7O-2007-INGO%20SARLET.pdf>>. Acesso em 20 jun. 2012.

SAVIGNY, Friedrich Karl. *System des heutigen römischen rechts*. V. 1. Berlin: Veit und Comp.: 1840.

SCAFF, Fernando Facury. A responsabilidade tributária e a inconstitucionalidade da guerra fiscal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Grandes questões atuais do direito tributário*. V. 15. São Paulo: Dialética, 2011, p. 43-60.

SCHADEN, Michael. *Die Steuervergünstigung als staatliche Leistung: Finanzverfassung und Gleichheitssatz*. Sinzheim: Pro Universitate, 1998.

SCHAUMBURG, Harald. *Internationales Steuerrecht*. 3ª ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2011.

SCHAUMBURG, Heide. Rückwirkung und Planungssicherheit im Steuerrecht. *Der Betrieb*, Düsseldorf, n. 38, p. 1884-1891, 2000.

SCHENKE, Ralf P. Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Steuerrecht und die zwei Phasen des Öffentlichen Rechts. In: APPEL, Ivo; HERMES, Georg; SCHÖNBERGER, Christoph (coord.). *Öffentliches Recht im offenen Staat: Festschrift für Rainer Wahl zum 70. Geburtstag*. Berlin: Duncker und Humblot, 2011, p. 803-818.

SCHLINK, Bernhard. *Abwägung im Verfassungsrecht*. Berlin: Duncker und Humblot, 1976.

SCHMIDT, Dora. *Nichtfiskalische Zwecke der Besteuerung: ein Beitrag zur Steuertheorie und Steuerpolitik*. Tübingen: Mohr, 1926.

SCHMIDT, Kurt. Das Leistungsfähigkeit und die Theorie vom proportionalen Opfer. *Finanzarchiv*, Tübingen, n. 26, p. 385-404, 1967.

SCHMIDT, Rolf. Abbau der einkommensteuerlichen Förderung von Handelsschiffen verfassungsgemäß. *Der Betrieb*, Düsseldorf, n. 24, p. 1199-1204, 1998.

SCHMIDT, Walter. “Vertrauensschutz” im öffentlichen Recht: Randpositionen des Eigentums im spätbürgerlichen Rechtsstaat. *Juristische Schulung*, München, v. 13, n. 9, p. 529-537, Set. 1973.

SCHMIDT-BLEIBTREU. Abbau Von Steuervergünstigungen um Vertrauensschutz: Das Bundesverfassungsgericht zum Wohnungsbau- Prämienengesetz 1975. *Betriebs-Berater*, Frankfurt am Main, n. 25, p. 1254-1256, Set. 1978.

SCHÖN, Wolfgang. World Trade Organization law and tax law. *Bulletin for International Fiscal Documentation*. Amsterdam, v. 58, n. 7, p. 283-296, 2004.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Acordos de bitributação e incentivos fiscais: o papel das cláusulas de *tax sparing* e *matching credit*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. São Paulo: MP Editora, 2007, p. 253-263.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Contribuição à história dos acordos de bitributação: a experiência brasileira. *Direito tributário atual*, São Paulo, n. 22, p. 267-287, 2008.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Livre concorrência e tributação. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais de direito tributário*. V. 11. São Paulo: Dialética, 2007, p. 241-271.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Relação entre tratados internacionais e a lei tributária interna. In: CASELLA, Paulo Borba; CELLI JUNIOR, Umberto; MEIRELLES, Elizabeth de Almeida. *Direito internacional, humanismo e globalidade*: Guido Fernando Silva Soares. São Paulo: Atlas, 2008, p. 563-587.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Segurança jurídica e normas tributárias indutoras. In: RIBEIRO, Maria de Fátima (coord.). *Direito tributário e segurança jurídica*. São Paulo: MP, 2008, p. 117-146.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e indução econômica: os efeitos econômicos de um tributo como critério para sua constitucionalidade. In: FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e limites da tributação 2: os princípios da ordem econômica e a tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 139-164.

SCHWARZ, Kyrill-A. *Vertrauensschutz als Verfassungsprinzip: eine Analyse des nationalen Rechts, des Gemeinschaftsrechts und der Beziehungen zwischen beiden Rechtskreisen*. Baden-Baden: Nomos, 2001.

SCHWERDTFEGGER, Armin. *Vertrauensschutz und Plangewährleistung im Subventionsrecht*. München: VVF, 1993.

SEABRA FAGUNDES, M. Revogabilidade das isenções tributárias. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 58, p. 1-10, out./dez. 1959.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. 2ª ed. *Teoria e prática das isenções tributárias*. Rio de Janeiro: Forense: 1999.

SELMER, Peter. *Steuerinterventionismus und Verfassungsrecht*. Frankfurt/Main: Athenäum, 1972.

SENTI, Richard. *WTO: die heute geltende Welthandelsordnung*. 5ª ed. Zürich: Eidgenössische Technische Hochschule Zürich, 2005.

SIECKMANN, Jan-Reinard. *Modelle des Eigentumsschutzes: eine Untersuchung zur Eigentumsgarantie des Art. 14 GG*. Baden-Baden: Nomos, 1998.

SILVA, Almiro Couto e. O princípio da segurança jurídica (proteção à confiança) no direito público brasileiro e o direito da Administração Pública de anular seus próprios atos administrativos: o prazo decadencial do art. 54 da Lei do Processo Administrativo da União (Lei nº 9.784/99). *Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro, n. 237, p. 271-315, jul./set. 2004.

SILVA, Almiro do Couto e. Princípios da legalidade da administração pública e da segurança jurídica no Estado de Direito contemporâneo. *Revista de Direito Público*. São Paulo, v. 20, n. 84, p. 46-63, out./dez. 1987.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 35ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

SILVA, José Afonso da. O Estado Democrático de Direito. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, v. 77, n. 635, p. 7-13, set. 1988.

SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

SILVA, Virgílio Afonso da. Nota do tradutor. In: ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Trad. port. de Virgílio Afonso da Silva. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 9-13.

SILVA, Virgílio Afonso da. O proporcional e o razoável. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, v. 798, p. 23-50, Abr. 2002.

SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. *Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

SIMONE, Diego Caldas R. de. *Segurança jurídica e tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

SMITH, Adam. *A riqueza das nações*. V. 2. Trad. port. de Alexandre Amaral Rodrigues; Eunice Ostrensky. São Paulo: Martins Fontes, 2003, p. 1046- 1047.

SOUZA, Hamilton Dias de. Tratados internacionais: OMC e Mercosul. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 27, p. 31-53, dez. 1997.

SPITALER, Armin. Rechtssicherheit, Zweckmäßigkeit und Gerechtigkeit im Steuerrecht. In: SPITALER, Armin. *Steuerberater-Jahrbuch 1957/58*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 1957, p. 143-164.

STEICHEN, Alain. *Manuel droit fiscal: le droit fiscal général*. Tome 1. Luxembourg: Saint-Paul, 2000.

STERN, Klaus. Einleitung: die Hauptprinzipien des Grundrechtssystems des Grundgesetzes. In: STERN, Klaus; BECKER, Florian (coord.). *Grundrechte-Kommentar*. Köln: Carl Heymanns, 2010, p. 1-80.

STERN, Klaus. Zur Problematik rückwirkender Gesetze. In: LERCHE, Peter; ZACHER, Hans; BADURA, Peter. *Festschrift für Theodor Maunz zum 80. Geburtstag*. München: C. H. Beck, 1981, p. 381-393.

STERN, Volker; WERNER, Georg. *Subventionabbau: Notwendigkeit und Möglichkeiten*. Wiesbaden: Karl-Bräuer-Institut, 1987.

STÖTZEL, Martin. *Vertrauensschutz und Gesetzesrückwirkung: grundtypen abgestufter Vertrauensschutzpositionen, abgeleitet aus der Rückwirkungsrechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts*. Frankfurt am Main: Peter Lang, 2002.

STRAHL, Martin. Änderungen der Investitionsförderung in den neuen Ländern und Berlin (West). *Betriebs-Berater*, Frankfurt am Main, n.6, p. 293-298, 1998.

STRICKER, Tobias K. *Die Vereinbarkeit von Regelungen des Internationalen Steuerrechts mit dem Subventionsrecht der Welthandelsorganisation*. Frankfurt am Main: Peter Lang, 2007.

SURREY, Stanley S. *Pathways to tax reform: the concept of tax expenditures*. Cambridge: Harvard University Press, 1973.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. A onda reformista do direito positivo e suas implicações como princípio da segurança jurídica. *Revista de Processo*, São Paulo, v. 136, p. 32-57, jun. 2006.

TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*. V. 1. 2^a ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2000.

TIPKE, Klaus. Über Steuervergünstigungen: abbautheoretische Überlegung. *Finanz-Rundschau für Einkommensteuer und Körperschaftsteuer*, Köln, n. 7, p. 186-191, 1989.

TIPKE, Klaus. Zur Methode der Anwendung des Gleichheitssatzes unter besonderer Berücksichtigung des Steuerrechts. In: DORALT, Werner *et al* (org). *Steuern im Rechtsstaat: Festschrift für Gerold Stoll zum 65. Geburtstag*. Wien: Dr. Anton Orac, 1990, p. 229-243.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito tributário (Steuerrecht)*. V. 1. Trad. port. de Luíz Dória Furquim. 18^a ed. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002,

TOAZE, Deborah. Tax sparing: good intentions, unintended results. *Canadian Tax Journal*, v. 49, n. 4, p.879-924, 2001

TÔRRES, Heleno Taveira *et al.* Sistema tributário e direitos fundamentais no constitucionalismo comparado. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Sistema tributário, legalidade e direito comparado: entre Roma e substância*. Belo Horizonte: Fórum, 2010, p. 21-76.

TÔRRES, Heleno Taveira. Crédito-prêmio de IPI. In: CARVALHO, Paulo de Barros; FERRAZ JR., Tercio Sampaio; BORGES, José Souto Maior (Org.). *Crédito-prêmio de IPI: estudos e pareceres*. São Paulo: Manole: 2005, p. 153-211.

TORRES, Heleno Taveira. Desenvolvimento, meio ambiente e extrafiscalidade no Brasil. In: PIRES, Manuel. *Extrafiscalidade*. Lisboa: Universidade Lusíada, 2011, p. 85-115.

TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

TÔRRES, Heleno Taveira. Incentivos fiscais na Constituição e o "crédito-prêmio de IPI". *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, V. 3, n. 14, p. 23-50, mar./abr. 2005.

TORRES, Heleno Taveira. Temporalidade e segurança jurídica: irretroatividade e anterioridade tributárias. *Revista da PGFN*, Brasília, v. 1, p. 45-62, 2011.

TÔRRES, Heleno. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas*. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

TÔRRES, Heleno. Princípio da não-discriminação tributária na Constituição e no GATT e a prevalência dos tratados internacionais em matéria tributária: In: DERZI, Misabel Abreu Machado (coord.). *Construindo o direito tributário na Constituição: uma análise da obra do Ministro Carlos Mário Velloso*. Belo Horizonte: Del Rey, 2004, p. 423-442.

TORRES, Ricardo Lobo. *A idéia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

TORRES, Ricardo Lobo. A segurança jurídica e as limitações constitucionais ao poder de tributar. In: FERRAZ, Roberto (coord). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 429-445.

TORRES, Ricardo Lobo. Anulação de incentivos fiscais: efeitos no tempo. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 121, p. 127-146, out. 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. Interação entre princípios constitucionais tributários e princípios da ordem econômica. In: FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e limites da tributação 2*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 491-516.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: valores e princípios constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Renovar: 2005.

UCKMAR, Antonio. Aspetti fiscali nelle regole della Organizzazione Mondiale del Commercio (OMC/WTO). In: UCKMAR, Victor. *Corso di diritto tributario internazionale*. Padova: Cedam, 2002, p. 1097-1122.

UCKMAR, Victor. *Princípios comuns de direito constitucional tributário*. 2ª ed. Trad. port. de Marco Aurélio Greco. São Paulo: Malheiros, 1999.

VELLOSO, Andrei Pitten. A teoria da igualdade tributária e o controle de proporcionalidade das desigualdades de tratamento. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, v. 76, p. 36-72, set. 2007.

VELLOSO, Andrei Pitten. *O princípio da isonomia tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas*. Porto Alegre: Livraria do Advogado: 2010.

VIHERKENTTÄ, Timo. *Tax incentives in developing countries and international taxation*. Deventer, Boston: Kluwer, 1991.

VOGEL, Klaus. Die Abschichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht: Lastenausteilungs-, Lenkung- und Vereinfachungsnormen und die ihnen zuzurechnenden Steuerfolgen: ein Beitrag zur Methodelehre des Steuerrechts. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 2, p. 97-121, 1977.

VOGEL, Klaus. Lenkungssteuern und Eigentumsgarantie. *Bayerische Verwaltungsblätter*, München, n. 17, p. 523-527, 1980.

VOGEL, Klaus. Rechtssicherheit und Rückwirkung zwischen Vernunftrecht und Verfassungsrecht. *Juristenzeitung*, Tübingen, n. 18, p. 833-839, 1988.

VOGEL, Klaus. Rückwirkung: eine festgefahrene Diskussion. Ein Versuch, die Blockade zu lösen. In: KÄSTNER, Karl-Hermann; NÖRR, Knut Wolfgang; SCHLAICH, Klaus (org.). *Festschrift für Martin Heckel zum siebzigsten Geburtstag*. Tübingen: Mohr Siebeck, 1999, p. 875-884.

VOGEL, Klaus. Steuerrecht und Wirtschaftslenkung – Ein Überblick. *Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 1968/1969*, Herne, p. 225-243, 1969.

VOGEL, Klaus; LEHNER, Moris. *Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen*: Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen. 5^a ed. München: C. H. Beck, 2008.

WAGNER, Johann. *Direkt Steuern und Welthandelsrecht*: das Verbot ertragsteuerlicher Exportsubventionen im Recht der WTO. Baden-Baden: Nomos, 2006.

WALDE, Thomas; KOLO, Abba. Investor-State disputes: the interface between treaty-based international investment protection and fiscal sovereignty. *Intertax*, München, v. 35, n. 8/9, p. 424-449, 2007.

WALDHOFF, Christian. Die Zwecksteuer: verfassungsrechtliche Grenzen der rechtlichen Bindung des Aufkommens von Abgaben. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 4, p. 285-313, 2002.

WEBER, Hermann. *Steuererlaß und Steuerstundung als Subvention*. Berlin: Duncker und Humblot, 1980.

WEBER-DÜRLER, Beatrice. *Vertrauensschutz im öffentlichen Recht*. Basel: Helbing und Lichtenhahn, 1983.

WEBER-GRELLET, Heinrich. Auf den Schultern von *Larenz*: Demokratisch-rechtsstaatliche Rechtsanwendung und Rechtsfortbildung im Steuerrecht. *Deutsches Steuerrecht*, München, n. 14-15, p. 438-445, 1991.

WEBER-GRELLET, Heinrich. Rechtssicherheit im demokratischen Rechtsstaat: Kontinuität und Planungssicherheit. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 3, p. 278-285, 2003.

WERNER, Georg. *Subventionsabbau: gesetzliche Zwänge schaffen*. Wiesbaden: Karl-Bräuer-Institut, 1995.

WERNSMANN, Rainer. *Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2005.

WORLD TRADE ORGANIZATION (WTO). *Agriculture: fairer markets for farmers*. Disponível em: <http://www.wto.org/english/thewto_e/whatis_e/tif_e/agrm3_e.htm>. Acesso em: 14 ago. 2010

WORLD TRADE ORGANIZATION (WTO). Canada – Measures Affecting the Export of Civilian Aircraft. Report of the Appellate Body (WT/DS70AB/R) – 2 Ago. 1999. Dispute DS70. Complainant: Brazil. Respondent: Canada. Disponível em: <http://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/cases_e/ds70_e.htm>. Acesso em: 29 ago. 2012.

WORLD TRADE ORGANIZATION (WTO). European Communities – Export Subsidies on Sugar. Report of the Appellate Body (WT/DS265/AB/R; WT/DS266/AB/R; WT/DS283/AB/R) – 28 Abr. 2005. Dispute DS265. Complainant: Australia. Respondent: European Communities. Disponível em: <http://docsonline.wto.org/GEN_viewerwindow.asp?http://docsonline.wto.org:80/DDFDocuments/t/WT/DS/283ABR.doc>. Acesso em: 15 ago. 2010.

WORLD TRADE ORGANIZATION (WTO). *The boxes*. Disponível em: <http://www.wto.org/english/tratop_e/agric_e/agboxes_e.htm>. Acesso em: 22 ago. 2012.

WORLD TRADE ORGANIZATION (WTO). United States – Imposition of Countervailing Duties on Certain Hot-Rolled Lead and Bismuth Carbon Steel Products Originating in the United Kingdom. Report of the Appellate Body (WT/DS138/AB/R) – 10 May. 2000. Dispute DS138. Complainant: European Communities. Respondent: United States. Disponível em: <http://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/cases_e/ds138_e.htm>. Acesso em: 25 ago. 2012

WORLD TRADE ORGANIZATION (WTO). United States – Tax Treatment for “Foreign Sales Corporations”. Report of the Panel (WT/DS108/R) – 8 Out. 1999. Dispute DS108. Complainant: European Communities. Respondent: United States. Disponível em: <

http://docsonline.wto.org/imrd/gen_searchResult.asp?RN=0&searchtype=browse&q1=%28%40meta%5FSymbol+WT%FCDS108%FCR%2A+and+not+RW%2A%29&language=1>. Acesso em: 27 ago. 2012

WORLD TRADE ORGANIZATION (WTO). United States – Tax Treatment for “Foreign Sales Corporations”. Report of the Appellate Body (WT/DS108/AB/R) – 24 fev. 2000. Dispute DS108. Complainant: European Communities. Respondent: United States. Disponível em: <
http://docsonline.wto.org/imrd/gen_searchResult.asp?RN=0&searchtype=browse&q1=%28%40meta%5FSymbol+WT%FCDS108%FCAB%FCR%2A+and+not+RW%2A%29&language=1>. Acesso em: 28 ago. 2012.

WORLD TRADE ORGANIZATION (WTO). United States – Tax Treatment for “Foreign Sales Corporations”. Report of the Panel (WT/DS108/RW) – Recourse to Article 21.5 of the DSU by the European Communities – 10 ago. 2001. Dispute DS108. Complainant: European Communities. Respondent: United States. Disponível em: <
http://docsonline.wto.org/imrd/gen_searchResult.asp?RN=0&searchtype=browse&q1=%28%40meta%5FSymbol+WT%FCDS108%FCRW%2A+and+not+RW2%2A%29&language=1>. Acesso em: 28 ago. 2012.

WORLD TRADE ORGANIZATION (WTO). United States – Tax Treatment for “Foreign Sales Corporations”. Report of the Appellate Body (WT/DS108/AB/RW) – Recourse to Article 21.5 of the DSU by the European Communities – 14 jan. 2002. Dispute DS108. Complainant: European Communities. Respondent: United States. Disponível em: <
http://docsonline.wto.org/imrd/gen_searchResult.asp?RN=0&searchtype=browse&q1=%28%40meta%5FSymbol+WT%FCDS108%FCAB%FCRW%2A+and+not+RW2%2A%29&language=1>. Acesso em: 28 ago. 2012.

XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

ZHOU, Zibin. The definition of subsidies under the SCM Agreement. In: HERDIN-WINTER, Judith; HOFBAUER, Ines. *The relevance of WTO law for tax matters*. Wien: Linde, 2006, p. 315-331.

ZIPPELIUS, Reinhold. *Das Wesen des Rechts*: eine Einführung in die Rechtstheorie. 6^a ed. Stuttgart: Kohlhammer, 2012.

ZIPPELIUS, Reinhold. *Rechtsphilosophie*. 6^a ed. München: Beck, 2011.

ZITZELBERGER, Heribert. Über die Schwierigkeiten mit dem Abbau von Steuersubventionen. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 3, p. 197-206, 1985.