Universidade de São Paulo
Faculdade de Direito do Largo São Francisco
Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário

CELSO DE BARROS CORREIA NETO

**O AVESSO DO TRIBUTO:
incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro**

SÃO PAULO

2012

CELSO DE BARROS CORREIA NETO

**O AVESSE DO TRIBUTO:
incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro**

Tese apresentada à Faculdade de Direito da
Universidade de São Paulo, como exigência parcial
para a obtenção do título de Doutor em Direito.

Orientador: Professor Titular Regis Fernandes de
Oliveira.

SÃO PAULO

2012

CELSO DE BARROS CORREIA NETO

**O AVESSE DO TRIBUTO:
incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro**

Tese apresentada à Faculdade de Direito da
Universidade de São Paulo para a obtenção do título de
Doutor em Direito.

Aprovada em: ____ / ____ / ____.

Banca Examinadora

1º Membro (Presidente)

2º Membro

3º Membro

4º Membro

5º Membro

A meus pais, Celso e Flávia, pelo exemplo e apoio incondicional. Ao meu amigo e professor Gabriel Ivo.

O maior jugo de um reino, a mais pesada carga de uma república, são os imoderados tributos. Se queremos que sejam leves, se queremos que sejam suaves, repartam-se entre todos. Não há tributo mais pesado que o da morte, e contudo todos o pagam, e ninguém se queixa; porque é tributo de todos. Se uns homens morreram, e outros não, quem levará em paciência esta rigorosa pensão de mortalidade?

Padre Antonio Vieira, 5º Sermão de Santo Antonio.

AGRADECIMENTOS

Parece não haver nunca trabalhos totalmente individuais. Na longa trajetória de elaboração desta tese, os encontros e desencontros do caminho, de alguma forma, marcam seu autor e incorporam-se ao resultado final. Por isso, é fundamental agradecer:

Pelas oportunidades e lições, ao meu orientador, professor Regis Fernandes de Oliveira;

Pelas aulas, pelas lições, pelas correções, pelas sugestões e, enfim, por tudo, desde o início, ao meu amigo e professor Gabriel Ivo;

Pelas muitas lições e conversas, à minha professora Ana Maria Gama Florêncio;

Pelos diálogos, sugestões e oportunidades, ao Léo Ferreira Leoncy;

Pelo grande apoio em Brasília e em São Paulo, ao Professor José Levi Mello do Amaral;

Pelos diálogos e pelas correções, ao Fernando Favacho, ao Jean Simeí, ao Georgenor Franco Neto e à Irineia Maria P. Senise;

Pela compreensão e pelo apoio, ao Wilson Calvo, à Celeste Guimarães, à Sandra Quezado e à Giliana Miola;

Pelas revisões e por todas as ajudas e atenções, à Fabiana Amaral;

Pelas inúmeras correções e por todo apoio, ao Rodrigo Pereira de Mello e à Beatriz Horbach;

Pelas revisões e correções, à Jéssica Amaral Borges;

Pelas figuras e pelos auxílios operacionais e logísticos, à Tainah Barros;

Pela base e por todo apoio, à minha família, em especial à minha irmã Luciana, ao meu avô Celso (*in memorian*), às minhas avós – Helena e Sônia – e aos meus tios – Aloísio e Ricardo.

Pelo apoio institucional, à Fundação de Amparo à Pesquisa do Estado de Alagoas (FAPEAL).

RESUMO

O texto discute o conceito e o regime jurídico dos incentivos e das renúncias fiscais no ordenamento jurídico brasileiro. Essas medidas jurídicas resultam do exercício da mesma competência legislativa que fundamenta a cobrança de tributos, mas os problemas jurídicos que suscitam não são exatamente os mesmos que se apresentam ordinariamente no debate tributário. Mais do que simplesmente normas tributárias, as leis que instituem incentivos fiscais configuram instrumentos para intervir na realidade social e modificá-la e precisam ser assim examinadas. Já não se trata apenas de resguardar o interesse privado do contribuinte contra a tributação indevida, excessiva ou intempestiva. O conflito entre fisco e contribuinte dá lugar à cooperação, e a norma tributária converte-se em ferramenta jurídica de indução de comportamentos e transformação da sociedade. Por isso, no estudo do tema, destaca-se não apenas a maneira como a regra de incentivo opera em relação ao dever fiscal, para eliminá-lo ou reduzi-lo, mas especialmente o modo como ela afeta a arrecadação fiscal e a conduta dos destinatários legais. Para tanto, propõe-se modelo de análise atento a três elementos: finalidade, regra e efeito externo. É fundamental considerar os propósitos que orientam a formulação da regra de incentivo, assim como os resultados concretos que produz. Essa forma de enxergar o fenômeno da exoneração fiscal favorece o controle de resultados e permite dar conta dos incentivos e renúncias fiscais como dois aspectos do mesmo fenômeno jurídico.

Palavras-chave: Incentivos fiscais. Renúncia de receita. Indução. Finalidade. Eficácia jurídica. Gasto tributário. Despesa fiscal.

ABSTRACT

The text discusses the concept and the legal regime of tax expenditure and tax incentives in the Brazilian Legal Framework. These measures derive from the exercise of the same legislative competency which establishes tax exaction, but the legal problems that derive from it are not exactly the same as those that are included in the revenue issue. More than simple fiscal rules, laws that constitute tax incentives are instruments of intervention and transformation of social reality, and need to be examined in this manner. It is no longer a question of safeguarding the taxpayer's private interest against undue, excessive or hastily taxation. The conflict between the Public Treasury and taxpayers is replaced by cooperation, and the tax rule is converted into a legal instrument used to induce behaviors and to transform society. Hence, while studying the topic, not only how incentives rules relate to fiscal duty – in order to eliminate or reduce it – matter, but especially how they affect tax exaction and the conduct of its legal receiver. Therefore, an analytical model composed of the following three elements is proposed: purpose, rule and external effect, It is also fundamental to consider the intentions that guide the formulation of the incentives rule and its actual results. The way of foreseeing the fulfillment of a tax duty enhances control over its results and allows rendering tax waivers and tax incentives as two aspects of the same legal phenomenon.

Keywords: Tax incentives. Induction. Purpose. Effective legal. Tax expenditure.

RIASSUNTO

Il testo discute il concetto e regimento giuridico degli incentivi e delle rinunce fiscali nell'ordinamento giuridico brasiliano. Queste misure giuridiche risultano dall'esercizio della stessa competenza legislativa che fonda la riscossione dei tributi, ma i problemi giuridici che scaturiscono non sono esattamente gli stessi che si presentano ordinariamente nel dibattito tributario. Oltreché semplicemente norme tributarie, le leggi che istituiscono degli incentivi fiscali impostano strumenti per intervenire nella realtà sociale e modificarla e necessitano di essere così esaminate. Giacché non si tratta solo di riguardare l'interesse privato del contribuente contro la tributazione impropria, eccessiva o intempestiva. Il conflitto tra il fisco ed il contribuente conduce alla cooperazione, e a norma tributaria si converte in strumento giuridico di induzione di comportamenti e trasformazione della società. Perciò, nello studio del tema si risalta non solo il modo come la regola d'incentivo opera in relazione al dovere fiscale, per eliminarlo o ridurlo, ma specialmente il modo riguarda la riscossione fiscale e la condotta dei destinatari legali. Per tanto, si propone un modello di analisi attento a tre elementi: finalità, regola ed effetto esterno. È fondamentale considerare i propositi che guidano la formulazione della regola d'incentivo, così come i risultati concreti che produce. Questa forma di vedere il fenomeno dell'esenzione fiscale favorisce il controllo degli incentivi e le spese fiscali come due aspetti dello stesso fenomeno giuridico.

Parole chiave: Incentivi fiscali. Induzione. Finalità. Efficacia giuridica. Rinunce fiscali.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	13
CAPÍTULO I – CONSIDERAÇÕES INICIAIS: OBJETO, JUSTIFICATIVA E MÉTODO	15
1.1 Apresentação do tema: o tributo pelo avesso	15
1.2 Definição do objeto: incentivos e renúncias fiscais	16
1.3 Importância do tema e justificativa	19
1.4 Modelo de análise.....	21
1.4.1 Finalidades, regras e efeitos	22
1.4.2 Corte epistemológico.....	25
1.5 Esclarecimento terminológico.....	26
CAPÍTULO II – A DISCIPLINA JURÍDICA DO TRIBUTO	28
2.1 Direito Financeiro e Tributário: limites, recortes e formas.....	28
2.2 Disciplinas jurídicas e recortes constitutivos.....	29
2.3 Disciplinas e conceitos jurídicos	32
2.4 Disciplina jurídica do tributo.....	33
2.5 Duplo corte constitutivo da disciplina jurídica do tributo	34
2.5.1 Recortes externos: Ciência das Finanças, Política Financeira e Direito Financeiro.....	35
2.5.2 Recortes internos: as disciplinas jurídicas	42
2.5.3 Direito Financeiro e Direito Tributário: a construção do discurso da autonomia.....	46
2.6 Consequência dos recortes	50
2.7 Cerzindo o corte epistemológico: pontos de contato.....	52
2.8 Disciplina jurídica do tributo, incentivos e renúncias	56
CAPÍTULO III – INCENTIVOS, FISCALIDADE E EXTRAFISCALIDADE: OS FINS E OS EFEITOS DA TRIBUTAÇÃO	61
3.1 Extrafiscalidade, Estado fiscal e atividade financeira	61
3.2 O Discurso Extrafiscal: o tributo além do Direito Tributário?	62
3.3 Atividade financeira, fiscalidade e extrafiscalidade.....	63
3.4 O Tributo na Constituição e a noção de Estado fiscal	66
3.4.1 O Tributo e a ordem econômica	69
3.4.2 Tributo, liberdade e propriedade.....	71
3.5 Fiscalidade e extrafiscalidade: o tributo como instrumento de arrecadação e intervenção	74
3.6 Extrafiscalidade: efeitos e finalidades.....	75
3.6.1 Extrafiscalidade: análise do conceito	80
3.6.2 Extrafiscalidade: síntese conceitual.....	84

3.7 Extrafiscalidade e neutralidade(s)	85
3.7.1 Neutralidades: política, moral e econômica	86
3.7.2 Neutralidade e isonomia	91
3.7.3 Potência e aptidão extrafiscal	93
3.7.4 Técnicas e instrumentos extrafiscais	95
3.7.5 Limites: aptidão e intensidade (proporcionalidade)	97
3.8 Incentivos, renúncias e extrafiscalidade	102
CAPÍTULO IV – INCENTIVOS E RENÚNCIAS FISCAIS: CONTEXTO, LIMITES E CONTRASTES	104
4.1 Introdução	104
4.2 Incentivo fiscal como instrumento de intervenção pública	105
4.2.1 Definição: incentivos fiscais – <i>lato sensu</i> e <i>strico sensu</i>	109
4.2.2 Instrumentos tributários de incentivo	111
4.2.3 Primeira distinção: desonerações necessárias.....	115
4.2.4 Segunda distinção: incentivos financeiros.....	119
4.3 Renúncia fiscal – primeira aproximação	122
4.3.1 Dificuldades essenciais: identificação e estimativa.....	125
4.3.2 Renúncia de receita na legislação brasileira	129
4.3.3 Renúncias, não despesas.....	131
4.3.4 Renúncias e subvenções: diferenças de forma e conteúdo	133
4.4 Incentivo e Renúncia: contrastes e coincidências	138
CAPÍTULO V – INCENTIVOS FISCAIS: FINALIDADE, REGRA E EFICÁCIA JURÍDICA	140
5.1 Modelo de análise: a perspectiva funcional	140
5.2 Importância da finalidade e da eficácia no pensamento jurídico e na análise dos incentivos fiscais	141
5.3 Incentivo-renúncia: finalidade, regra e efeito	144
5.3.1 Incentivo fiscal como finalidade	145
5.3.1.1 <i>Quais podem ser as finalidades?</i>	149
5.3.1.2 <i>Limites: licitude, aptidão e competência</i>	151
5.3.2 Incentivo fiscal como regra jurídica	153
5.3.2.1 <i>Estruturas: heterogeneidade formal</i>	154
5.3.2.2 <i>Incentivo e sanção premial</i>	157
5.3.2.3 <i>Eficácia jurídica interna: exoneração fiscal</i>	159
5.3.2.4 <i>Eficácia jurídica interna: indução e efeito de incentivo</i>	161
5.3.2.5 <i>Ato legislativo e ato administrativo</i>	165

5.3.3 Incentivo e renúncia fiscal como efeitos externos	168
5.3.3.1 <i>Efeito externo de incentivo</i>	171
5.3.3.2 <i>Eficácia de incentivo das imunidades</i>	172
5.3.3.3 <i>Efeito externo de renúncia</i>	174
5.3.3.4 <i>Eficácia externa relevante</i>	176
5.4 Síntese e exemplos	179
5.4.1 Primeiro exemplo – Lei n. 11.438, de 2006 (Incentivo ao Desporto)	180
5.4.2 Segundo exemplo – Lei n. 11.069, de 2005 (Prouni)	181
5.4.3 Terceiro exemplo – isenção de IPI para Zona Franca de Manaus	182
5.5 Vantagens da análise tricotômica dos incentivos fiscais	183
CAPÍTULO VI – CONTROLE JURÍDICO DOS INCENTIVOS FISCAIS	186
6.1 Introdução	186
6.2 Controle jurídico: parâmetros, instrumentos e responsáveis	186
6.3 Parâmetros jurídicos de controle	189
6.3.1 Controle de forma: o art. 150, § 6º, da Constituição Federal	190
6.3.2 Controle de Transparência: o art. 165, § 6º, da Constituição Federal	194
6.3.3 Controle de vigência ou temporal	199
6.3.4 Controle de Impacto Orçamentário: o art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal	204
6.4 Controle parlamentar: processo legislativo e fiscalização	211
6.4.1 Iniciativa de lei	211
6.4.2 Processo legislativo e controle dos incentivos fiscais	213
6.4.3 Incentivos fiscais por meio de medidas provisórias	217
6.4.4 Função fiscalizadora do Legislativo	219
6.5 Tribunal de Contas da União	220
6.5.1 Função judicante	223
6.5.2 Outras funções	224
6.6 Controle judicial	228
6.6.1 Incentivos fiscais e a tutela do patrimônio público em juízo	229
6.6.1.1 <i>Ação popular</i>	230
6.6.1.2 <i>Ação civil pública</i>	232
6.6.1.3 <i>Ação de improbidade administrativa</i>	236
6.6.2 Incentivos fiscais e a Tutela da ordem constitucional no Supremo Tribunal Federal ..	237
6.6.3 Controle material e prognóstico legislativo	243
CONCLUSÃO	247
REFERÊNCIAS	250

INTRODUÇÃO

Os tributos não apenas abastecem os cofres públicos. Desempenham também outras funções e influem significativamente na economia e no comportamento dos cidadãos. A imposição do dever tributário representa, quase sempre, um peso para quem a suporta. Em alguns casos, chega a ponto de inviabilizar a própria atividade sobre a qual incide. A supressão ou a redução da carga fiscal, por sua vez, têm o efeito contrário: favorece e estimula o comportamento dos sujeitos beneficiados.

A concessão de incentivos fiscais aproveita-se desse efeito positivo que decorre da redução da carga fiscal. Usa deliberadamente o potencial indutor que é ínsito a qualquer regra tributária para encorajar condutas e introduz no ordenamento jurídico um prognóstico legislativo, no qual se concebe a exoneração fiscal como meio para intervir na realidade social e modificá-la. O legislador pressupõe que a redução do tributo poderá favorecer um comportamento desejado e, dessa forma, promover dado objetivo ou estado de coisas ideal que é pretendido. A norma tributária torna-se, portanto, meio para outro propósito que não a arrecadação – o de encorajar ações.

São muitas as fórmulas legislativas empregadas para tanto. Isenção, remissão, anistia, redução de base de cálculo e de alíquota, créditos presumidos representam alguns dos exemplos mais conhecidos. Não existe uma forma ou estrutura única (específica) que caracterize todos os incentivos fiscais. O que permite reunir diferentes instrumentos sob esse conceito é a função que exercem, é o fato de servirem como técnica de intervenção na sociedade e na ordem econômica.

O uso de qualquer dessas medidas normalmente também não está livre de custos. A concessão de incentivos fiscais tende a repercutir negativamente no orçamento público. Implica perda de arrecadação, ou seja, renúncia fiscal. Esse conceito expressa o outro lado das exonerações tributárias: a perspectiva dos custos. Faz ver como as regras de incentivo operam à semelhança de gastos indiretos, embora escapem às principais formas de controle jurídico aplicáveis às despesas públicas.

Neste estudo, tratamos desses dois aspectos – incentivo e renúncia fiscal – como faces opostas da mesma moeda: a exoneração fiscal. Um aponta o efeito positivo de estímulo, outro, o efeito orçamentário negativo. Dizemos que ambos representam o tributo ao avesso, porque revelam outro lado dessa mesma realidade. Resultam do exercício da

competência tributária, assim como as regras que impõem o tributo, no entanto operam no sentido oposto ao destas: não obrigam o pagamento, determinam que não se pague ou que se pague menos. Em todo caso, não são apenas maneiras de reduzir a obrigação tributária, tampouco de favorecer contribuintes. Não dizem respeito simplesmente ao cálculo do tributo ou mesmo ao impacto nas contas públicas, implicam fundamentalmente a produção de resultados que estão além da relação tributária e do interesse do fisco.

Nessa perspectiva é que o tema é abordado neste estudo. Situada no contexto da extrafiscalidade, a análise aqui proposta confere especial ênfase à perspectiva funcional dos incentivos e das renúncias fiscais e à maneira como o ordenamento jurídico brasileiro disciplina o controle sobre os fins visados e os efeitos que produzem. Para nós, eis o ponto fundamental do tema: a compreensão de como os tributos e, em especial, os incentivos fiscais configuram instrumentos de intervenção na realidade e podem ser assim disciplinados pelo ordenamento jurídico.

CAPÍTULO I – CONSIDERAÇÕES INICIAIS: OBJETO, JUSTIFICATIVA E MÉTODO

Si existe una teoría jurídica del tributo, también debe existir una teoría jurídica de la exención tributaria. Se trata, en rigor, de la misma teoría vista del envés.

Fernando Sainz de Bujanda. **Hacienda y Derecho: estudios de derecho financiero**. Vol. III, p. 394.

1.1 Apresentação do tema: o tributo pelo avesso

É bastante difundida, no pensamento jurídico nacional e também no estrangeiro, a noção de que a competência para cobrar tributos e a competência para isentá-los são duas faces da mesma moeda.¹ “No poder de tributar se contém o poder de eximir, como o verso e o anverso de uma medalha”, assevera José Souto Maior Borges, em conhecida obra sobre isenções tributárias.² Exonerações e imposições seriam manifestações do mesmo fenômeno, o poder de tributar, e o regime jurídico dos tributos seria também o regime jurídico dos incentivos fiscais. “O poder de isentar decorre do poder de tributar”, sintetiza Regis Fernandes de Oliveira.³ Haveria entre eles diferença de ponto de vista: “O poder de isentar é o próprio poder de tributar visto ao inverso”.⁴

Tomaremos essa ideia como ponto de partida. De fato, os incentivos e as renúncias fiscais são elementos do sistema tributário, como o são as normas impositivas. Sem que esteja em vigor um sistema fiscal, não há que se falar em desonerações. Rigorosamente, nem haveria o que desonerar. Por outro lado, também não parece viável eliminar

¹ Cf. CHIESA, Clélio. **A Competência Tributária do Estado Brasileiro**: desonerações nacionais e imunidades condicionadas. São Paulo: Max Limonad, 2002, p. 32, 63 et passim; CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 857. SEIXAS FILHO. Aurélio Pitanga. **Teoria e Prática das Isenções Tributárias**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 61, 62 et passim; MOLINA, Pedro Manuel Herrera. **La Exencion Tributaria**. Madrid: Colex, 1990, p.58; BUJANDA, Fernando Sainz de. **Hacienda y Derecho**. Vol. III, Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1963, p. 394-395, entre outros.

² BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 30.

³ OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. 3ª ed. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 2008, p. 136.

⁴ OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. 3ª ed. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 2008, p.31.

completamente toda forma de desonerações, isenções, renúncias e incentivos fiscais existente no ordenamento jurídico tributário, tampouco pretender que a norma tributária não produza qualquer efeito de incentivo em relação aos contribuintes e aos fatos sobre os quais incide. De certo modo, parece-nos que a presença de tais institutos e a produção desses efeitos fazem parte de todo e qualquer sistema fiscal que até hoje já tenha existido.

Há, contudo, diferença fundamental entre o exame jurídico dos tributos e o das exonerações. Os parâmetros tradicionais de controle das exações, mormente os que constituem o Direito Tributário, preocupam-se em limitá-las – quanto ao momento, ao montante e à forma – e em proteger o contribuinte da tributação indevida, excessiva ou injusta. E nenhuma dessas preocupações é prioritária quando o que está em questão são renúncias e incentivos fiscais. Em rigor, o problema inverte-se. Os conceitos de incentivo fiscal e renúncia de receita implicam tomar o conceito e o regime dos tributos do seu avesso. Já não importa tanto o excesso, o pagamento indevido ou injusto do tributo; antes o contrário. O problema está em definir os instrumentos e parâmetros de controle da não tributação. Não é simplesmente uma ausência accidental do tributo, mas uma “não tributação” proposital e qualificada⁵ pelo resultado, que se apresenta num contexto em que o normal e ordinário é a cobrança do tributo.

Em matéria de incentivo e renúncia fiscal, a questão está menos em determinar o quanto de tributo se deve pagar, do que em saber por que um não está obrigado a pagá-lo, se todos os demais estão. Resta então questionar o sentido que adquire certa dispensa de pagamento no contexto de dado sistema tributário, e aqui se inverte a lógica do pensamento fiscal. É preciso pensar o conceito e o controle judicial dos incentivos e renúncias fiscais pelo caminho oposto: ver o tributo ao avesso.

1.2 Definição do objeto: incentivos e renúncias fiscais

Este é um estudo sobre incentivos fiscais e renúncias de receita tributária; pretende-

⁵ Valendo-se dos fundamentos teóricos de Pontes de Miranda e aplicando-os ao Direito Tributário, Souto Maior Borges serve-se da noção de não incidência qualificada para definir o conceito e a fenomenologia própria das isenções tributárias. Diz o autor: “A norma jurídica de isenção corresponde a uma hipótese de não-incidência, legalmente qualificada, da norma que prescreve a obrigação tributária”. BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 201. Não é este o sentido em que a expressão é empregada aqui.

se examinar os contornos dessas noções, em termos jurídicos, e apontar-lhes os principais instrumentos e parâmetros de controle jurídico no direito brasileiro. Mas a questão que aqui se enfrenta não reside apenas em analisar o “não tributo”, consubstanciado nas diferentes espécies de exoneração fiscal. Tais conceitos acrescentam algo mais ao tema das exonerações; algo que, em certa medida, situa-se além do dever de pagamento do tributo.

Quando mencionamos isenções, remissões ou reduções de base de cálculo e de alíquota, temos em mente estruturas normativas que, de alguma forma, afetam a obrigação de pagar tributo, em sentido amplo, seja para reduzir o quantum devido, seja para eliminar complementarmente o tributo. Já quando se discutem incentivos e renúncias fiscais, os problemas jurídicos implicados não se limitam a saber se há ou não incidência do tributo ou determinar o *quantum debeatur*, assumem particular importância também os fins que justificam sua concessão e os efeitos externos que produzem ou devem produzir.

Diferentemente do conceito de “isenção”, por exemplo, que se refere a estrutura normativa específica, o conceito de incentivo fiscal qualifica pelo resultado e assinala uma relação de instrumentalidade, de meio e fim, entre certo instrumento tributário e os propósitos que orientam seu uso naquele particular contexto. A noção designa um sem-número de institutos, reunidos com base na função que exercem, que é de induzir comportamentos adrede valorados positivamente pelo ordenamento jurídico. Uma isenção ou uma remissão, por exemplo, serão chamadas de “incentivo fiscal” se visarem à produção de efeitos “extrafiscais”, isto é, se forem concedidas a título de induzir certa conduta ou resultado, e não apenas pela forma como afetam a obrigação tributária.

Não nos parece que essa seja uma constatação desimportante ou “extrajurídica”. Dizer que as noções de incentivo e de renúncia fiscal são conceitos jurídicos e que têm como cerne o problema da eficácia visada implica reconhecer que, nesses casos, o elemento pragmático foi juridicizado. Tem, portanto, especial relevância para o pensamento jurídico-dogmático. Vale dizer: além da análise dessas modificações “estruturais” que, em geral, implicam redução no valor da obrigação tributária, consideram-se também a razão que justifica tais alterações e os resultados concretos a que dá ensejo a exoneração concedida, seja para designar o propósito que podem perseguir em dadas situações, como, por exemplo, no caso do art. 151, I, da Constituição, que admite “a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País”, seja para controlar os custos ou

efeitos orçamentários de sua concessão, como no caso do art. 14, da Lei Complementar n. 101, de 2000.

Este é o primeiro aspecto que cabe assentar, no que concerne à delimitação do problema e do objeto deste estudo: a análise dos incentivos e renúncias fiscais tem vocação pragmática e destaca a maneira como as normas tributárias afetam a conduta do contribuinte e as atividades econômicas sobre as quais incidem. O viés que pretendemos dar à análise do tema passa, portanto, pela consideração dos elementos relativos aos fins e aos efeitos da regra tributária de incentivo fiscal.

Abrem-se então duas perspectivas: a dos objetivos que podem ser assumidos pela norma fiscal de incentivo, no que se refere à indução de comportamentos, e a dos custos financeiros e orçamentários implicados pela aplicação da norma. Parece-nos razoável supor que as duas perspectivas são incluídas, no pensamento jurídico fiscal, nos conceitos de incentivo fiscal e renúncia de receita.

Este é o segundo aspecto ao objeto de estudo que destacamos. Até aqui, dissemos intencionalmente “incentivos” e “renúncias”, como se ambas as palavras não fossem frequentemente tomadas por sinônimos. O uso é proposital, não há redundância e também não pretendemos tomar dois objetos diferentes de análise; o objeto é um só, são duas as perspectivas. É que, embora os dois conceitos, renúncia e incentivo, assinalem a existência de certa relação de causa e consequência, na qual se usa de instrumentos fiscais para perseguir certos objetivos, as duas expressões fazem-no em sentidos opostos. Os sinônimos⁶ “incentivos”, “benefícios”, “favores”, “alívios”, “estímulos”, “desonerações” e “exonerações” tributárias indicam aspectos positivos do uso do instrumento tributário, enquanto as expressões “renúncia de receita”, “gasto tributário” e “despesa fiscal” apontam aspectos negativos, ou seja, os custos financeiro-orçamentários da sua concessão.

Não se trata de mero jogo de palavras. Parece-nos que a contraposição de ambas as noções é especialmente útil à análise aqui proposta, na medida em que revela aspectos pragmáticos diferentes do fenômeno em exame e oferece parâmetros para seu controle

⁶ Não há sinônimos perfeitos, existe sempre algum nível de especialização de uso e/ou de sentido nos diferentes cognatos que justifica que empreguemos este e não aquele em dado contexto: “[...] presumivelmente equivalentes, as expressões sinônimas são, ainda assim, expressões entre as quais os locutores escolhem: a escolha é, no caso, uma ‘procura da palavra exata’ [...], a mostrar que as duas expressões não são igualmente adequadas aos fins visados; essa escolha traduz frequentemente a preocupação de evocar ou respeitar um determinado nível de fala, um determinado tipo de interação”. ILARI, Rodolfo; GERALDI, João Wanderley. **Semântica**. 11^a ed. São Paulo: Ática, 2006, p.47.

jurídico. Da perspectiva dos incentivos ou benefícios fiscais, dá-se destaque aos objetivos da norma de incentivo e à conduta que se pretende fomentar. Da perspectiva das renúncias, interessa-nos o efeito de perda de arrecadação que essas mesmas normas de incentivo ensejam, isto é, os custos orçamentários.

Em rigor, é uma só a norma de incentivo-renúncia: tanto induz uma conduta e promove efeitos externos quanto enseja custo orçamentário. E, em ambos os casos, há consequências (efeitos externos) a que o ordenamento atribui destacada importância e que não podem ser ignoradas.

1.3 Importância do tema e justificativa

Há razões práticas e teóricas que justificam o estudo do tema. Em primeiro lugar, não se trata de noção alheia ao direito vigente. A figura do incentivo fiscal é reconhecida e expressamente prevista na ordem jurídica brasileira, tanto no plano constitucional quanto no nível legal. Não são poucas as referências ao tema no plano constitucional, e são inúmeras as leis, dos três níveis do governo, que concedem ou modificam incentivos fiscais, mobilizando cifras elevadas.

A Constituição Federal⁷ admite a utilização das normas tributárias com finalidade de estímulo, mencionando, em diversas oportunidades, as expressões “incentivo” e “benefício fiscal”, sem deixar de lado seus impactos financeiro orçamentários, destacados no conceito de “renúncia de receita”, também previsto em seu texto⁸. No âmbito da legislação ordinária, são incontáveis as leis que concedem incentivos fiscais, tendo em vista os mais variados objetivos: desenvolvimento regional, apoio ao esporte, ampliação do acesso ao Ensino Superior, valorização e difusão de manifestações culturais, proteção de meio ambiente natural e cultural, entre outros. Não há, contudo, no Brasil, diploma

⁷ Na Constituição Federal de 1988, a expressão “incentivo fiscal” ou “benefício fiscal” é citada, fundamentalmente, em quatro momentos: (1) quando trata dos limites e princípios da tributação, nos artigos 151, I, 155, § 2º, XII, “g”, e 156, § 3º, III; (2) quando trata da ordem econômica, nos artigos 174 e 179; (3) ao se referir a certas atividades ou setores sociais que devem ser fomentados, por exemplo, cultura, desporto e ciência e tecnologia, nos artigos 215, 217 e 218, respectivamente, e (4) no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, no art. 40, que mantém o regime de incentivos à Zona Franca de Manaus, e no art. 41, que prevê a reavaliação de todos os benefícios de natureza setorial então em vigor.

⁸ O texto constitucional refere-se ao impacto orçamentário das exonerações tributárias ao mencionar (1) “renúncia de receita”, empregada no art. 70, *caput*, que se refere à competência fiscalizadora do Congresso Nacional, e (2) “renúncia fiscal”, no art. 153, § 4º, III, que proíbe os municípios que optem por cobrar o imposto sobre propriedade territorial rural de realizar qualquer forma de redução.

legislativo que confira tratamento jurídico uniforme ao tema ou regule a produção dos incentivos fiscais, à maneira do que existe em Portugal, que possui seu “Estatuto dos Benefícios Fiscais”⁹.

Quanto aos custos¹⁰, no plano federal, estima-se que o impacto das renúncias fiscais, no ano de 2012, chegue a R\$ 145.977.475.125, incluídas desonerações relativas a contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, e excluídas as estritamente previdenciárias. A cifra representa cerca de vinte por cento do total de receitas administradas pela Receita Federal do Brasil, segundo previsão da Lei n. 12.465, de 2011 – Quadro VI – anexo –, que fixa diretrizes para elaboração e execução da Lei Orçamentária Anual de 2012. Em relação ao PIB, o percentual chega a 3,22%, o que supera a previsão para 2011, que foi de 2,98%.¹¹

Apesar do vulto dos recursos alocados por meio desses instrumentos fiscais e da aptidão para influir no curso dos processos sociais e econômicos afetados pelos tributos, a concessão de incentivos fiscais escapa à maior parte das restrições financeiro-orçamentárias existentes. Ainda que sejam efetivamente meios de alocação de recursos públicos, não se lhe é aplicável o tratamento jurídico das despesas diretas. Esses “gastos indiretos” pecam pela falta de transparência e pela dificuldade de controle. Prescindem de renovação anual da autorização legislativa e, não raro, permanecem em vigor indefinidamente, até que sejam revogados ou que se encerre o período de sua vigência, nas hipóteses em que concedidos com prazo certo.

Soma-se à dificuldade de controle financeiro-orçamentário a inexistência de parâmetros e mecanismos jurídicos capazes de assegurar, de forma rigorosa, a fiscalização dos resultados alcançados pela aplicação das normas de incentivo. À falta de meios aptos a aferir sua eficácia socioeconômica concreta, muitas vezes as razões jurídicas que orientam a concessão de benefícios fiscais adquirem força meramente simbólica, sem qualquer

⁹ Decreto-Lei n. 215, de 1989.

¹⁰ Nem sempre é fácil apontar os custos reais da concessão de uma exoneração tributária, tanto os custos econômicos quanto os orçamentários. O método mais usual para o cálculo do valor dos gastos tributários decorrentes da concessão de benefícios fiscais é o da receita renunciada. Essa forma de estimativa avalia os impactos das renúncias, considerando que todos os demais fatores permaneçam inalterados, inclusive o comportamento do contribuinte. Ao desconhecer o efeito indutor dos incentivos, o método ignora o próprio cerne da noção de incentivo fiscal, na sua função de modelar a conduta do contribuinte, e revela, nesse ponto, sua maior fraqueza.

¹¹ Incluídas as renúncias previdenciárias, estima-se que o total de recursos mobilizados no ano de 2011 chegue a 3,53% do PIB. BRASIL, IPEA. **Gastos Tributários do Governo Federal**: um debate necessário. Comunicados do IPEA, n. 117, 18 de outubro de 2011.

possibilidade de que seja exigida sua observância em termos jurídicos. Nesses casos, sob a capa de incentivos fiscais, escondem-se verdadeiros privilégios, doações dissimuladas, concedidas em favor dos agentes econômicos menos eficientes, mas com maior influência política.

Todos esses aspectos destacam a importância que o elemento pragmático assume em relação ao tema dos incentivos fiscais e fazem questionar os limites jurídicos que lhes são aplicáveis, assim como o papel que devem assumir na ordem jurídica em vigor.

1.4 Modelo de análise

Ainda no que se refere às premissas deste estudo, julgamos pertinente assentar, neste capítulo, alguns aspectos do modelo de análise utilizado. Já dissemos que os conceitos de incentivo e renúncia fiscal chamam atenção para a importância de outros elementos além das estruturas jurídicas que dão forma à obrigação tributária. Referimo-nos especialmente a questões relativas aos objetivos a que se orienta a concessão de incentivos fiscais e aos efeitos concretos que produzem.

A aplicação das regras tributárias marca-se pela tensão essencial entre duas diretrizes: uma que define a finalidade arrecadatória das exações e outra que determina a necessidade de preservação das liberdades individuais e particularmente da propriedade privada. A edição e a aplicação da regra-matriz têm o escopo de fornecer recursos financeiros ao Poder Público, mas limitam-se pela esfera da autonomia individual de cada contribuinte. Incorpora um valor utilitário, no primeiro caso, e um valor último, no segundo.¹² No entanto, o fato é que, em geral, as questões pragmáticas assumem pouca importância no campo da fiscalidade. A constância e a uniformidade dos propósitos que orientam a incidência tributária levam, não raro, a se considerar a finalidade arrecadatória dos tributos como dado extrajurídico ou simplesmente irrelevante.

Já no campo da extrafiscalidade, o problema dos fins e dos efeitos dos tributos ganha especial destaque. É que, nesses casos, a seara tributária abre-se a outros propósitos, e os fundamentos que justificam as exonerações passam a desempenhar papel fundamental, não apenas para orientar a aplicação das normas de incentivo, mas também para servir de

¹² ATIENZA, Manuel; MANERO, Juan Ruiz. **Las Piezas del Derecho**. 4ª ed, Madrid: Ariel, 2006, p. 164.

parâmetro para avaliação das consequências produzidas.

Sendo assim, é fundamental que o modelo de análise aqui adotado esteja apto a incluir tais questões. Não se trata de partir para análise econômica ou sociológica do direito, embora ambas as perspectivas tenham muito a contribuir para o estudo do tema. Se dizemos que convém levar em conta as razões e a eficácia da norma de incentivo é por crermos que, nesse caso, têm relevância jurídica específica e acentuada. Em outras palavras, são também dados jurídicos.

Adotaremos, portanto, ponto de vista no qual a norma jurídica não perde o posto de elemento central e ponto de partida da análise, mas numa perspectiva que permita incluir, no debate jurídico-fiscal, além da estrutura das regras tributárias, também a função que desempenham no sistema jurídico. E função, neste caso, quer dizer: os fins que justificam os incentivos fiscais, no ordenamento jurídico, e os efeitos externos que ensejam, no que estes se relevem também importantes ao direito.

Certamente, levar em conta a função não implica desconsiderar a estrutura.¹³ A perspectiva de estrutura e a de função não concorrem, antes se complementam. A análise estrutural vê o direito como sistema, a partir do ângulo interno ao jurídico, ao passo que o ponto de vista funcional preocupa-se com as funções atribuídas às diferentes normas jurídicas em relação a seus respectivos destinatários – permite ver o direito “de dentro para fora”, isto é, a maneira como interage e orienta o comportamento dos destinatários legais.

1.4.1 Finalidades, regras e efeitos

A decisão de editar uma lei, qualquer que seja ela, assim como outro ato jurídico normativo, é uma ação racional, que tem lugar num contexto determinado e com objetivos específicos. Há um motivo para que a decisão jurídico-legislativa tenha sido tomada de uma maneira e não de outra. E essa razão pode ser descrita em termos de meios e fins: a

¹³ A propósito das perspectivas de estrutura e função na obra de Hans Kelsen, explica Norberto Bobbio: “Hoje em dia, uma análise funcional do Direito que pretenda levar em conta as mutações ocorridas nessa ‘técnica específica da organização social’, que é o Direito, tem de integrar o estudo da tradicional função protetora-repressiva do Direito com aquela de sua função promocional. Em minha opinião, esta integração é caso se queira elaborar um modelo teórico representativo do Direito como modelo coercitivo. Trata-se de passar da concepção do Direito como forma de controle social para a concepção do direito como forma de controle e *direção* social.” BOBBIO, Norberto. **Direito e Poder**. Trad. Nilson Moulin, São Paulo: UNESP, 2008, p. 119.

norma posta organiza certos meios à vista de certas finalidades. Tanto os meios quanto os fins estão abarcados pelo ordenamento e sujeitam-se ao controle jurídico.

No caso dos incentivos fiscais, a questão da finalidade assume particular relevância. No modelo aqui proposto, consideramos que, detrás das regras jurídicas de incentivo, existem razões justificadoras, que dão sentido e orientam sua aplicação. Estão consubstanciadas em diretrizes – princípios jurídicos ou normas-objetivos¹⁴ –, definem um estado de coisas a ser perseguido e servem de parâmetro para avaliação dos resultados produzidos.¹⁵

Assim como as regras que justificam, as razões a que nos referimos fazem também parte de ordenamento jurídico e adquirem, portanto, força impositiva. Não nos referimos aos fins ou motivos ditos “extra” ou “pré” jurídicos, que não se incorporam à ordem jurídica e *a priori* não devem determinar interpretação e aplicação na prática jurídica, mas ao “*conteúdo teleológico* que já se encontra no interior do direito, incorporado aos *princípios*”, como assevera Eros Roberto Grau.¹⁶ “A ideia é que o Direito, enquanto conjunto de meios orientados à consecução de fins, à realização de funções”, explicam Atienza e Manero, “não aponta unicamente para fora, para o sistema social, mas também para si mesmo, para o interior do próprio sistema jurídico.”¹⁷ Os objetivos normativos são elementos jurídicos, assim como as regras que servem à sua consecução.

Há, de fato, limites que são constitutivos do direito como sistema: separam o que está dentro e tem importância para o Direito, do que está fora e não poderia ser levado em consideração no ato de aplicação da lei. É uma premissa de fechamento. Mas há também objetivos que são assumidos pela própria ordem jurídica e dão sentido e substância às regras. São razões “na” lei, isto é, internas ao direito positivo; e não apenas razões “da” lei,

¹⁴ É importante destacar que as normas jurídicas podem prescrever tanto condutas como estados de coisas que devem ser atingidos. Neste último caso, a obrigatoriedade diz respeito ao atingimento de certo resultado, que poderá ser alcançado por meio de diferentes regulações e comportamentos. NAVARRO, Pablo Eugenio. **La Eficacia del Derecho**: una investigación sobre la existencia y funcionamiento de los sistemas jurídicos. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1990, p. 25; ATIENZA, Manuel; MANERO, Juan Ruiz. **Las Piezas del Derecho**. 4ªed. Madrid: Ariel, 2006, passim.

¹⁵ Vale lembrar a definição de Robert Alexy, que explica que “Os princípios jurídicos são normas que ordenam que algo seja realizado na maior medida possível dentro das possibilidades jurídicas e fáticas existentes”. ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. trad. Virgílio Afonso da Silva, 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 588.

¹⁶ GRAU, Eros Roberto. **O Direito Posto e o Direito Pressuposto**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 79 (grifo original).

¹⁷ ATIENZA, Manuel; MANERO, Juan Ruiz. **Las Piezas del Derecho**. 4ª ed, Madrid: Ariel, 2006, p. 165.

como elementos externos a motivar a atuação do legislador.¹⁸

Em certa medida, é possível afirmar que os fins normativos não passam de prognósticos ou efeitos projetados, que podem ou não vir a se concretizar no campo social. Assim, a importância de considerar o objetivo que está subjacente à regra é que a definição dos fins normativos que serve de parâmetro à consideração dos efeitos produzidos concretamente permite julgar sua conformidade e relevância.¹⁹ Por isso, ao levar em conta os fins, além de orientar a aplicação da regra, permite-se que se incluam no debate jurídico também dos efeitos produzidos pela incidência normativa, na medida em que aqueles (os fins) servem de parâmetro para o exame destes (os efeitos).

Em lugar de considerar apenas a modulação que a regra jurídica impõe à conduta – obrigando-a, proibindo-a ou facultando-a –, também se leva em conta a finalidade que está detrás da regra e a justifica, bem como o estado de coisas que a conduta regulada promove. O princípio justifica a regra que obriga, proíbe ou faculta certa conduta que, por sua vez, dá ensejo a determinado estado de coisas externo. A figura abaixo serve para ilustrar os diversos elementos que compõem a análise das regras de incentivo fiscal:

¹⁸ Empregamos a mesma distinção e semelhantes pressupostos no texto: CORREIA NETO, Celso de Barros, *As Razões da Lei de Responsabilidade Fiscal*. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 95, p. 63-94, 2010.

¹⁹ Tathiane Piscitelli, com base na obra de MacCormick, defende a possibilidade de se justificarem decisões judiciais em matéria tributária com base nas consequências que ensejam. É o caso, por exemplo, da modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade em razão de seu impacto nas contas públicas. As consequências, nesse caso, não seriam tomadas como fato externo ao direito, senão consideradas como argumentos jurídicos aptos a justificar a decisão judicial. Para a autora, as finalidades do direito tributário serviriam de parâmetro para avaliar quais consequências e quais argumentos consequencialistas podem ser validamente aceitos e quais não podem. Afirma Piscitelli: “o que se quer demonstrar, com esta obra, é que o direito tributário não pode ser visto como uma área completamente independente de suas finalidades; a atividade de obtenção de receitas e o uso dos tributos para esse objetivo e outros tantos vinculados à formação do Estado integra uma concepção possível dessa prática e exatamente por isso questões relacionadas à necessidade de ponderar o impacto financeiro de uma decisão judicial ou mesmo acerca do grau de distribuição que um tributo atinge podem ser corretamente suscitadas como consequências jurídicas dessas mesmas decisões e, assim, levadas em consideração no momento da apresentação das razões para decidir.” PISCITELLI, Tathiane dos Santos. **Argumentando pelas Consequências no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2011/2012, p.134. Em parte, a abordagem acolhida neste estudo vai ao encontro dos argumentos defendidos pela autora, no que se refere à necessidade de considerar-se a finalidade do tributo como elemento jurídico e ao recurso aos fins como parâmetro da avaliação dos efeitos. No entanto, diferentemente do que propõe Piscitelli, as questões aqui expostas não dizem respeito especificamente às consequências das decisões judiciais, mas à aplicação das leis (regras) mesmas (gerais e abstratas), notadamente as que veiculam incentivos fiscais. Também não é o foco deste estudo o campo da fiscalidade, nem a finalidade arrecadatória do direito tributário. Interessa-nos principalmente as demais finalidades que podem ser desempenhadas pelo instrumento fiscal.

Diante da regulação imposta pela regra jurídica – obrigação, permissão e proibição –, uma conduta poderá ser definida como lícita ou ilícita, mas nada se pode dizer acerca dos efeitos externos ou do estado de coisas que a aplicação dessa mesma regra implica. Já quando se consideram os propósitos que lhe são subjacentes no ordenamento jurídico, cria-se um segundo parâmetro apto a balizar também o exame das consequências produzidas, que podem ou não estar em conformidade com a finalidade normativa. Em certas situações, a conduta concretamente considerada pode cumprir o dever legal imposto, mas não estar em conformidade com os propósitos legais que justificam sua imposição.

Longe de pretender que esse esquema de análise possa ser estendido para outros temas ou estudos, parece-nos que esse pequeno modelo atende às necessidades deste trabalho e permite superar, ao menos em parte, algumas limitações impostas pelo caminho tradicionalmente adotado para o estudo do tema, que se prende às estruturas dos incentivos fiscais e deixa de lado as funções que exercem.

1.4.2 Corte epistemológico

Quanto ao método de trabalho, cabe ainda acrescentar um esclarecimento preliminar sobre a maneira de situar o objeto deste estudo em relação às disciplinas jurídicas do Direito Tributário e do Direito Financeiro. É de se presumir que, juntamente com a delimitação objeto, se pudesse desde já inseri-lo neste ou naquele ramo ou mesmo num terceiro (*e.g.* Direito Econômico). A princípio, não nos parece de todo correto ou conveniente fazê-lo, em face das implicações práticas dessa escolha, que não são desprezíveis.

Não há dúvidas de que o tema dos incentivos fiscais diz respeito a tributos. Aliás, é esta uma das premissas iniciais que assentamos: as exonerações como outro lado das exações. Parece-nos, todavia, que o tema proposto não pode ser devidamente examinado sem que se transponham alguns limites usuais da disciplina do Direito Tributário e,

particularmente, também sua separação em relação ao Direito Financeiro. Sim, porque os problemas que a concessão de incentivos fiscais suscita não se restringem à delimitação dos requisitos para seu gozo e seus eventuais beneficiários. É fundamental levar em conta os efeitos visados por concessão e seu impacto financeiro-orçamentário.

Por isso, analisar os benefícios fiscais é situar-se num ponto de encontro entre as disciplinas do Direito Financeiro e do Direito Tributário. A inserção do tema dos incentivos fiscais numa ou noutra disciplina exclusivamente não se faz sem recortes e exclusões importantes. Ao escolher um só ponto de vista entre esta e aquela disciplina, o pesquisador vê-se obrigado a limitar sua análise aos institutos tributários que podem se prestar à finalidade de incentivo e o regime jurídico aplicável ou apenas à repercussão que podem ter essas medidas nas finanças públicas e no orçamento.

Aqui, pretendemos considerar a dualidade de aspectos suscitadas pelos conceitos de incentivo e de renúncia fiscal, sem nos valermos do corte epistemológico tradicional como justificativa para deixar de lado aspectos importantes da análise do objeto.

1.5 Esclarecimento terminológico

Além da contraposição dos conceitos de “incentivo” e de “renúncia”, que é parte da própria definição do problema objeto deste estudo, julgamos também importante assentar questão terminológica a respeito do emprego dessas expressões neste estudo.

Neste texto, utilizaremos, a princípio, indistintamente as expressões “favor fiscal”, “estímulo fiscal”, “alívio fiscal”, “exoneração”²⁰, “desoneração”, “incentivo fiscal” e “benefício fiscal”, com preferência pelas últimas ocorrências, mais usuais na legislação brasileira. Da mesma forma, também serão empregadas como sinônimas as expressões “renúncia de receita”, “gasto tributário” e “despesa fiscal”. Salvo quando o contexto indicar o contrário, a menção aos incentivos fiscais compreende também as renúncias, isto é, seus custos orçamentários. Evitaremos apenas “privilégios fiscais”,²¹ pelo sentido ilícito

²⁰ Sacha Calmon Navarro Coêlho utiliza o termo “exonerações” em sentido mais amplo, como qualquer diminuição na carga tributária, e divide as exonerações em *internas*, isenções, imunidades, reduções diretas de base de cálculo e alíquota, crédito presumido, e *externas*, remissões e devolução de tributos pagos legitimamente. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária**. 3ª ed. São Paulo, Dialética, 2003, p. 201.

²¹ Nas palavras de Ricardo Lobo Torres: “O privilégio odioso consiste na permissão, destituída de

e pejorativo que a expressão sugere, de benefício que foi concedido com afronta a algum dispositivo legal.²²

Não se ignora a existência de diferenças, apontadas por parte da doutrina, entre algumas dessas noções. Por exemplo, José Casalta Nabais, com base no direito português, identifica os benefícios fiscais *lato sensu* como gênero do qual são espécies os benefícios fiscais *stricto sensu* e os incentivos fiscais ou benefícios dinâmicos. Só estes é que efetivamente funcionariam como estímulo a certas atividades, em termos de causa e efeito. Aqueles, os benefícios fiscais *stricto sensu*, não visariam, própria e diretamente, a estimular determinada atividade, “tão-somente [a] beneficiar por superiores razões de política geral de defesa, externa, econômica, social, cultural, etc.”.²³ Álvaro Melo Filho, por sua vez, discute a distinção entre estímulos e incentivos fiscais, amparado na circunstância de que “aqueles visam a estimular a economia interna das empresas, enquanto estes têm em mira a canalização de recursos externos”.²⁴

Não lançaremos mão de nenhuma dessas distinções, que nos parecem *a priori* desprovidas de utilidade imediata no direito brasileiro. Seriam úteis, se a legislação imputasse condições ou efeitos diversos às duas figuras, o que não se vê na prática. Na Constituição e, grosso modo, na legislação infraconstitucional, as expressões “benefícios” e “incentivos fiscais” são sinônimas, perfeitamente intercambiáveis, sem prejuízo algum para o sentido da oração. O mesmo se diga da expressão “estímulo fiscal”, que, embora menos usual, carrega igual significado. Pareceu-nos importante demarcar essa questão terminológica antes de prosseguir.

razoabilidade para que alguém deixe de pagar os tributos que incidem genericamente sobre todos os contribuintes ou receba, com alguns poucos, benefícios não extensíveis aos demais”. TORRES, Ricardo Lobo A Legitimação da Capacidade Contributiva e dos Direitos Fundamentais dos Contribuintes. In: SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário – Estudos em Homenagem a Alcides Jorge Costa**. vol. I, São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 437.

²² Um exemplo desse uso encontra-se no art. 173, § 2º, que traz a expressão “privilégios fiscais”, em sentido negativo, para indicar os benefícios concedidos exclusivamente às empresas estatais, sem que fossem igualmente gozados pelos agentes privados.

²³ NABAIS, José Casalta. **Direito Fiscal**. 2ª ed. Coimbra: Almedina, 2004, p. 409-410.

²⁴ MELO FILHO, Álvaro. **Teoria e Prática dos Incentivos Fiscais**: introdução ao direito premial. Rio de Janeiro: Eldorado, 1976, p. 154.

CAPÍTULO II – A DISCIPLINA JURÍDICA DO TRIBUTO

[...] a janela, na qual nos inclinamos para olhar o mar, faz parte do sentido que nós damos ao mar.

Eni Orlandi. **Discurso e Texto**. p. 130.

2.1 Direito Financeiro e Tributário: limites, recortes e formas

Este capítulo trata de alguns velhos temas e suas repercussões atuais. Aborda os recortes que hoje dão forma às disciplinas do Direito Financeiro e do Direito Tributário no Brasil, e a maneira como estes acabam por influir na definição dos conceitos de incentivo fiscal e de renúncia de receita. Há dois bons motivos para que retomemos tal questão, aparentemente ultrapassada.

O primeiro é que a separação entre as duas disciplinas referidas parece influir diretamente na configuração e na delimitação do objeto deste estudo. Os recortes constitutivos de ambas – Direito Financeiro e Direito Tributário – projetam-se nos recortes que definem os conceitos de incentivo fiscal e de renúncia de receitas. O segundo motivo está naquilo que foi excluído no traçar dos contornos das duas disciplinas. Deixaram-se de lado elementos que nos parecem fundamentais para a análise dos conceitos em exame e seu controle jurídico.

Certamente não se pretende formular, neste capítulo, uma história do Direito Financeiro (e Tributário) no Brasil – ainda que não se possa negar que haja essa carência na doutrina nacional. Mas antes verificar, aqui e ali, “os vestígios de historicidade dos conceitos que mobilizamos no campo do saber em que nos situamos”²⁵ e perceber as razões que influíram no processo de construção e delimitação do que poderíamos chamar de “disciplina jurídica do tributo”. Pretende-se, enfim, revolver “a tessitura das formulações teóricas que lhes está subjacente”²⁶ e examinar os limites que influem e determinam os contornos do fenômeno da desoneração fiscal, objeto deste estudo.

²⁵ GREGOLIN, Maria do Rosário. **Foucault e Pêcheux na Análise do Discurso – diálogos e duelos**. 2ª ed. São Carlos: Claraluz, 2006, p.11.

²⁶ GREGOLIN, Maria do Rosário, **Foucault e Pêcheux na Análise do Discurso – diálogos e duelos**. 2ª ed. São Carlos: Claraluz, 2006, p.12.

A moldura que aqui examinaremos é a que separa e organiza o Direito Financeiro e o Direito Tributário no Brasil. Partimos do pressuposto de que a maneira como se conformam essas disciplinas jurídicas tem repercussão nos objetos inseridos no seu interior, como é o caso dos conceitos de renúncia e de incentivo fiscal, que são o tema de interesse deste texto. Trata-se de dar conta da moldura que enquadra nosso horizonte teórico. De alguma forma, esta moldura compõe a nossa visão sobre o objeto de análise, tal qual a janela, a nossa visão do mar, na frase que serve de epígrafe deste capítulo.²⁷

2.2 Disciplinas jurídicas e recortes constitutivos

Há um modo peculiar e historicamente determinado de organização do saber jurídico. O discurso jurídico constrói-se de diferentes conceitos, compartimentos, classificações, divisões e agrupamentos. A multiplicidade, entretanto, não conduz ao caos. Existem sempre regras, métodos, exclusões e procedimentos a influir na formulação dos saberes e dos discursos.²⁸ No Direito, observa-se certa ordem interna, uma forma peculiar de organização que o estrutura e lhe dá sentido, posicionando cada conceito e cada elemento no seu devido lugar.

Na organização interna do conhecimento jurídico, a divisão entre ramos ou disciplinas jurídicas, como preferimos designar, desempenha papel fundamental. Ao traçar balizas e definir contornos dos diferentes segmentos do discurso jurídico e designar a posição adequada de cada objeto no interior de cada compartimento, estas operam também como princípios de interdição ou exclusão: repelem aquilo que não é pertinente ao segmento em questão ou ao próprio universo jurídico em geral.

Não se trata de princípio em sentido jurídico, nem nos referimos a algo que se situe no nível do direito positivo, mas a um elemento estruturador do próprio conhecimento do Direito. A disciplina é princípio de controle e delimitação do discurso, no caso, o jurídico.

²⁷ O texto trata do percurso (des)constitutivo do Direito Financeiro/Tributário, como disciplina, com enfoque no cenário jurídico nacional. É provável que muitos dos argumentos aqui utilizados possam ser validamente estendidos para outros ordenamentos jurídicos; todavia, a compreensão de um objeto tão amplo não se inclui entre as pretensões deste estudo, apesar das referências a autores estrangeiros em algumas passagens.

²⁸ “[...] em toda sociedade a produção do discurso é ao mesmo tempo controlada, selecionada, organizada e redistribuída por certo número de procedimentos que têm por função conjurar seus poderes e perigos, dominar seu acontecimento aleatório, esquivar sua pesada e terrível materialidade.” FOUCAULT, Michel. **A Ordem do Discurso**. trad. Laura F. de Almeida Sampaio, São Paulo: Edições Loyola, 1996, p. 9.

As preocupações que caracterizam determinada disciplina jurídica são constitutivas do espaço de validade (verdade) que a limita. Dizem o que pode e o que não pode ser dito e, assim, determinam as exclusões necessárias.

A disciplina não pressupõe a existência de verdade final a ser (re)descoberta ou a existência de conclusão comum de que todos devam compartilhar. O suposto está no ponto de partida, que permite indefinida possibilidade de construção de novas proposições e novos enunciados. Michel Foucault apresenta três elementos estruturantes da noção de “disciplina”: (a) plano de objetos determinados, (b) horizonte teórico comum e (c) instrumentos conceituais ou técnicas definidas. Explica o filósofo:

[...] uma disciplina se define por um domínio de objetos, um conjunto de métodos, um corpus de proposições consideradas verdadeiras, um jogo de regras e de definições, de técnicas e de instrumentos: tudo isto constitui uma espécie de sistema anônimo à disposição de quem quer ou pode servir-se dele, sem que seu sentido ou sua validade estejam ligados a quem sucedeu ser seu inventor.²⁹

O certo e o errado estão inseridos no horizonte da disciplina. Observados os pressupostos, limites e procedimentos que a constituem, é no seu interior que se encontram, ao mesmo tempo, o verdadeiro e o falso. O erro não está excluído da ciência, como não está excluído da disciplina. “No interior de seus limites, cada disciplina reconhece proposições verdadeiras e falsas; mas repele, para fora de suas margens, toda uma teratologia do saber.”³⁰

Ao apresentarmos uma questão, já estamos, de certo modo, cuidando de delimitar o âmbito das respostas válidas. As perguntas determinam respostas possíveis ou pertinentes e, dessa forma, delimitam o que é útil e importante. “Na realidade, a posição de um problema arrasta em si tudo o que lhe é anexo – até o modo de o discutir”, afirma Vergílio Ferreira³¹. “Pôr uma questão é já tê-la escolhido como válida e ter escolhido o tipo de argumentação de acordo com essa questão ou do modo de a colocarmos”, conclui o autor.³² O limite abarca o certo e o errado, mas deixa de fora aquilo que é absurdo e impertinente.

²⁹ FOUCAULT, Michel. **A Ordem do Discurso**. trad. Laura F. de Almeida Sampaio, São Paulo: Edições Loyola, 1996, p.30.

³⁰ FOUCAULT, Michel. **A Ordem do Discurso**. trad. Laura F. de Almeida Sampaio, São Paulo: Edições Loyola, 1996, p. 33.

³¹ FERREIRA, Vergílio. **Questionação a Foucault e a Algum Estruturalismo**. In: FOUCAULT, Michel. **As Palavras e as Coisas**. Lisboa: Edições 70, 2005, p.24.

³² FERREIRA, Vergílio. **Questionação a Foucault e a Algum Estruturalismo**. In: FOUCAULT, Michel. **As Palavras e as Coisas**. Lisboa: Edições 70, 2005, p.24.

A delimitação dos saberes constitui-se, até certo ponto, arbitrariamente. Não se trata de imposição lógica: tem razões que transcendem a ordem do conhecer e alojam-se no campo da história. Não preexiste, é corte que se instaura no ato do conhecimento e assim constitui e conforma o objeto conhecido. Os limites e contornos sempre poderiam ser outros, sempre poderiam ser diferentes. “O conhecimento é, cada vez, o resultado histórico e pontual de condições que não são da ordem do conhecimento”, afirma Michel Foucault.³³ E todo conhecimento é excludente, na medida em que o conhecimento é também um desconhecimento daquilo que não se compreende nos lindes do objeto conhecido ou do horizonte teórico da disciplina.³⁴

O argumento aplica-se igualmente ao conhecimento jurídico. O saber jurídico é também saber delimitado e, nesse sentido, excludente. Existe no pensamento do Direito o trabalho de delimitar, conceituar e classificar, que é típico do esforço acadêmico. E, no caso do Direito, os conceitos, as delimitações e disciplinas têm sempre, em última análise, vocação prática de servir de orientação do agir. A dogmática jurídica é um saber prático. É conhecimento que se refere à ordem das ações voluntárias: a ordem que a própria razão determina ao organizar meios na direção de objetivos, isto é, a razão dirigida a uma obra.³⁵

No Direito, a interpretação tem função normativa, mesmo quando o intérprete não é órgão do sistema, quando não é “intérprete autêntico”, na conhecida expressão de Kelsen.³⁶ O raciocínio empregado pelo jurista na interpretação da lei está muito mais preocupado em decidir e agir do que propriamente em conhecer. O conhecimento, no caso, é etapa do cálculo de meios e fins, que é imanente ao agir prático. “Ora, o problema que caracteriza esse tipo de interpretação é o de entender para agir ou, de todo modo, para decidir”, explica

³³ FOUCAULT, Michel. **A Verdade e as Formas Jurídicas**. trad. Roberto Cabral de Melo Machado, Eduardo Jardim Morais et al. Rio de Janeiro: NAU editora, 2003, p.24.

³⁴ “[...] o conhecimento é ao mesmo tempo o que há de mais generalizante e de mais particular. O conhecimento esquematiza, ignora as diferenças, assimila as coisas entre si, e isto sem nenhum fundamento em verdade. Devido a isso, *o conhecimento é sempre um desconhecimento*.” FOUCAULT, Michel. **A Verdade e as Formas Jurídicas**. p. 25.

³⁵ Ao mencionar o conceito de razão prática, temos em mente a ideia de razão do agir, voltada para a decisão e para a direção, que trabalha e modifica o mundo, não simplesmente o contempla. “Prática” porque orientada para guiar a ação, dando-lhe diretrizes, dando-lhe um sentido para seguir. Sobre o conceito de razão prática, ver: GRISEZ, Germain. (2007) O primeiro princípio da razão prática. (trad. José Reinaldo de Lima Lopes). **Revista Direito GV**, v. 3, n. 2, p. 179-214; Tomás de Aquino, Suma teológica, IIae, IIae, Q. 94, art. 2º, Trad. de José Reinaldo de Lima Lopes. In: LOPES, Queiroz e Acca. **Curso de história do direito**. São Paulo: 2008 Método, p. 54-56; BERTI, Enrico. **As Razões de Aristóteles**, 2ª ed. trad. Dion D. Macedo, São Paulo: Loyola, 2002; FINNIS, John. **Direito Natural em Tomás de Aquino**: sua reinserção no contexto do juspositivismo analítico. trad. Leandro Cordioli, Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2007.

³⁶ KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 6ª ed. trad. João Baptista Machado, São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 388.

Emilio Betti, “ou seja, para tomar posição em relação a preceitos a serem observados, ou relativamente a dogmas e avaliações morais”, conclui o jurista.³⁷

Sendo assim, os limites das disciplinas jurídicas têm também consequências práticas, isto é, no plano da ação jurídica. As classificações, conceitos e exclusões, no plano jurídico, trazem, direta ou indiretamente, implicações no plano da ação e da decisão jurídica.

2.3 Disciplinas e conceitos jurídicos

Como as disciplinas, as definições que delas fazem parte também ensejam exclusões. “Os conceitos, quer normativos, quer empírico-naturais ou empírico-sociais, são seletores de propriedades”, afirma Lourival Vilanova, na sentença tantas vezes citada entre tributaristas.³⁸ E isso se aplica aos conceitos lógico-jurídicos e jurídico-positivos³⁹, aos da doutrina e aos do direito vigente.⁴⁰

Em parte, os recortes que definem os conceitos e as disciplinas são coincidentes. A razão é simples: os objetos e os conceitos que se enquadram no interior da disciplina certamente não podem incluir traços que também não estejam nela contidos. Os elementos que definem um conceito são antes definidos pelos limites da disciplina. Por exemplo, o conceito jurídico de tributo não pode incluir elementos extras, que não estejam contidos no próprio conceito de Direito Tributário; assim como o de orçamento também não se constitui de elementos que não estejam já contidos no ramo do Direito Financeiro.

Logicamente, o mesmo pode ser dito quanto à definição do conceito de incentivo fiscal ou de renúncia de receita. Também aqui é válida a afirmação de que nas definições não podem constar senão elementos que já se faziam presentes nas disciplinas de que

³⁷ BETTI, Emílio. **Interpretação da lei e dos atos jurídicos**. São Paulo: Martins Fontes, 2007, p.5-6.

³⁸ VILANOVA, Lourival. **Estruturas Lógicas e o Sistema de Direito Positivo**. São Paulo: Noeses, 2005, p. 85.

³⁹ A distinção entre conceitos jurídico-positivos e lógico-jurídicos está em que os primeiros integram determinado ordenamento jurídico e têm sua validade vinculada às normas positivas que lhe servem de fundamento; os segundos referem-se às relações sintáticas que dão estrutura ao próprio direito como conceito universal. Rigorosamente, não seriam conceitos jurídicos, mas lógicos. TERÁN, Juan Manuel. **Filosofia del Derecho**. 14ª ed. México: Porrúa, 1998, p. 81

⁴⁰ “Formulando conceitos, que são invariavelmente seletores de propriedades, o emissor acentua os aspectos que correspondam a seus valores, passando-os ao receptor”, afirma Paulo de Barros Carvalho. CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. São Paulo: Noeses, 2008, p.46.

fazem parte. E mais, os conceitos, porque contidos nas disciplinas, devem necessariamente conter menos elementos do que aquelas, sob pena de extravasá-las ou com elas coincidir.

A definição do conceito de incentivo fiscal é dependente da definição dos limites e contornos do Direito Tributário, como disciplina, da mesma forma que a definição de renúncia fiscal depende da definição de Direito Financeiro. Dar-se conta desses contornos e limites implica examinar o discurso constitutivo de tais disciplinas no Brasil e, em especial, acentuar as ausências e os recortes que dele fazem parte.

2.4 Disciplina jurídica do tributo

As noções que compõem este estudo – os incentivos e as renúncias fiscais – inserem-se no âmbito que poderíamos chamar de “disciplina jurídica do tributo”, expressão que aqui usamos para designar o conjunto de saberes jurídicos que se voltam à tributação, o que inclui tanto o Direito Tributário, quanto o Direito Financeiro.

No Direito brasileiro, a análise jurídica do tributo faz-se a partir desses dois pontos de vista, separados por motivos, métodos e procedimentos. A divisão traz consequências institucionais relevantes e é sentida no plano do direito positivo, da doutrina e da jurisprudência. O Direito Financeiro é “a disciplina jurídica da atividade financeira do Estado”⁴¹; o Direito Tributário, por sua vez, trata da instituição, arrecadação e fiscalização dos tributos⁴², conforme a orientação hoje assentada.

A Constituição Federal de 1988 prevê, no art. 24, inciso I, a competência da União, dos Estados e do Distrito Federal para legislar concorrentemente sobre “direito tributário e “direito financeiro”, cabendo à União estabelecer “normas gerais” num e noutro caso. As duas matérias são mencionadas expressa e separadamente no texto vigente, ao contrário do texto constitucional de 1946, que, no art. 5º, XV, “b”, mencionava apenas a competência para editar “normas gerais de direito financeiro”, sem nada dispor em matéria de normas gerais de direito tributário. Rigorosamente, aquele seria ramo mais amplo do que este, uma vez que o regramento da atividade financeira do Estado compreende o gasto público, a gestão financeira e a obtenção de receitas, entre as quais se encontram os tributos, espécie

⁴¹ OLIVEIRA, Regis de. Curso de Direito Financeiro. 2ª ed. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 2008, p. 84.

⁴² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 15.

de receita derivada. O tributo representaria o ponto de interseção entre ambos, a zona comum.

Na prática, a distinção vai além da extensão de conceitos e objetos contidos em ambas as disciplinas. No que se refere ao tributo, mais do que a diferença no plano dos objetos, percebe-se distinção de pontos de vista. O tributo interessa ao Direito Tributário, tanto quanto ao Direito Financeiro, mas de uma forma diferente, diríamos. São outras as preocupações, outros os objetivos e limites, como veremos a seguir.

2.5 Duplo corte constitutivo da disciplina jurídica do tributo

A delimitação do espaço constitutivo do ramo “Direito Financeiro”, com objeto, instrumentos conceituais, técnicas e horizonte teórico próprios, forma-se com base em duas separações, dois cortes epistemológicos que são determinantes de sua constituição como disciplina jurídica. Um deles é externo e separa o Direito (Financeiro) do não direito; o outro, interno e distingue essa disciplina jurídica de outras que também integram o “mundo do direito”, especialmente o Direito Tributário.

O duplo recorte é constitutivo, porque dá os contornos daquilo que se pode chamar de “direito financeiro”. E é ao mesmo tempo excludente, por afastar do campo de interesse certos elementos, ditos inapropriados ou mesmo deletérios para o ponto de vista que se desenvolve sobre a questão, no caso, o ponto de vista jurídico. Os contornos cuidam, em suma, de definir o que, de fato, é importante e o que não é.

De certo modo, é possível afirmar que os recortes representam momentos ou etapas, lógicas ou históricas, de constituição do Direito Financeiro e do Direito Tributário tal como hoje os conhecemos. O primeiro esforço é de constituir o espaço de análise *jurídica* da atividade financeira do Estado, livre de elementos e argumentos de outra natureza, como os de ordem política e econômica. Aqui, neste momento lógico, não existe ainda algo que se possa chamar com precisão de “Direito Financeiro”, mas uma tal “Ciência das Finanças”, inserta nos currículos universitários e, por conseguinte, na mentalidade dos juristas, e composta por elementos jurídicos, econômicos e políticos da Fazenda Pública. A etapa seguinte refere-se a diferenciações internas e afirma a necessária “autonomia” do ramo jurídico em formação, a princípio, com pretensões “científicas” e, depois, como recurso “meramente didático”.

Da soma dos recortes, desenham-se os contornos das disciplinas que se voltam ao tributo e à atividade financeira do Estado, tema de que trataremos em pormenores nos tópicos seguintes.

2.5.1 Recortes externos: Ciência das Finanças, Política Financeira e Direito Financeiro

A primeira distinção que queremos mencionar é a que se estabelece entre Direito Financeiro, de um lado, Ciência das Finanças e Política Financeira (ou Fiscal), de outro. Este seria um corte “externo”, por distinguir entre o jurídico (Direito Financeiro) e o não jurídico (Ciência das Finanças e Política Financeira).

A seção dá contorno ao debate jurídico. Separa o que tem relevância para o Direito e pode ser suscitado a propósito de se estabelecer solução para um problema jurídico, daquilo que *a priori* é desimportante e não pode – ou deve – ser dito ou considerado. Certamente, aqui subjaz a discussão acerca do conceito de Direito e do viés teórico a adotar em sua definição. Faz-se corte, dito “metodológico”, que separa o que é relevante daquilo que, em princípio, não interessa à análise jurídica.

O corte, em si, é necessário para constituição do objeto de análise, mas o ponto a partir do qual se recorta encontra justificação mais sociológica e histórica do que lógica. É, de certo modo, arbitrário: poderia ser outro, de outra forma, com outros contornos. Não se trata propriamente de ignorar que exista “outro mundo” além do “mundo jurídico” – para usar a expressão de Alfredo Augusto Becker e Pontes de Miranda⁴³ –, mas de deixar este outro de lado, ainda que parcial e temporariamente, no momento da análise jurídica. Põe-se uma parte do mundo entre parênteses:

Não se nega a complementariedade de outros pontos-de-vista *para um saber integral do ser do direito positivo*. Apenas faz-se o *corte metodológico*, pondo-se entre parênteses fatores que são relevantes para

⁴³ Explica Pontes de Miranda sobre a relação entre os mundo fático e mundo jurídico: “Os conceitos de que usa o jurista são conceitos de dois mundos diferentes: o *mundo fático*, em que se dão os fatos físicos e os fatos do mundo jurídico, quando tratados somente como fatos do mundo fático, e o *mundo jurídico* em que só se leva em conta o que nele entrou, colorido pela regra jurídica que incidiu. O mundo jurídico está, pois, todo, no pensamento do jurista e do povo. Por isso mesmo, é a soma dos fatos jurídicos”. MIRANDA, Francisco C. Pontes de. **Tratado das Ações**. tomo I, atual. Vilson Rodrigues Alves, Campinas: Bookseller, 1998, p. 21.

outras ciências, mas não para os juristas ocupados em interpretar normas, em reconstruir conceitos e princípios do sistema de normas, *em função de sua aplicabilidade aos fatos da vida*.⁴⁴

Ao se colocar entre parênteses o objeto de análise, exclui-se certo argumento do debate jurídico, como questão que não é pertinente ou afirmação que não admissível.⁴⁵ No campo do Direito Financeiro e Tributário, o recorte jurídico epistemológico afasta do discurso jurídico a Ciência das Finanças e a Política Fiscal (ou Financeira). De certo modo, trata-se de realizar, em matéria de Direito Financeiro e Tributário, a dupla purificação do discurso jurídico que pretendia Kelsen. No prefácio de *Teoria Pura do Direito*, o jurista austríaco defende uma teoria “purificada de toda a ideologia política e de todos os elementos de ciência natural, uma teoria jurídica consciente da sua especificidade porque consciente da legalidade específica do seu objeto”.⁴⁶ A primeira é purificação “positivista” e “antijusnaturalista”, afasta do saber jurídico a moral e a política. A segunda é purificação “antissociológica” e “antinaturalista”, separa o direito das ciências da natureza, nelas incluídas a Economia.⁴⁷ Aplicada ao Direito Financeiro, a primeira purificação afastaria do campo jurídico a Política Financeira ou Fiscal; a segunda, a Ciência das Finanças.

No processo constitutivo das disciplinas em questão, o desejo de “purificação” conceitual torna-se verdadeira profissão de fé entre alguns juristas brasileiros. Mesmo aqueles que dificilmente poderiam ser taxados de “positivistas” reconhecem a necessidade de efetuar distinções e afastar da análise jurídica elementos que não lhe são pertinentes. É o caso, por exemplo, de Ricardo Lobo Torres:

A escravização do direito tributário à ‘economia’ e à ‘ciência das finanças’, pela redução daquela à técnica jurídica e pela atribuição do conteúdo valorativo às ciências extrajurídicas, tão ao gosto do positivismo sociológico e historicista, perdeu terreno face à nova compreensão dos sistemas sociais e do coeficiente de normatividade

⁴⁴ VILANOVA, Lourival. **Estruturas Lógicas e o Sistema de Direito Positivo**. São Paulo: Noeses, 2005, p. 62.

⁴⁵ “Vale dizer, o autor pode, perfeitamente, enriquecer seu discurso descritivo com orações estranhas, desde que o faça a título de observações marginais. Torna-se possível, então, transladar sentenças da Economia, da Ciência Política, da Sociologia, da História e da Antropologia para ajudar no esclarecimento indicativo, para servir de contraste, de pano de fundo, jamais para fundamentar o modo de ser peculiar do pensamento jurídico.” CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário Linguagem e Método**. São Paulo: Noeses, 2008, p.158.

⁴⁶ KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 6ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. XI.

⁴⁷ AFTALIÓ, Enrique R.; VILANOVA, José, RAFFO, Julio. **Introducción al Derecho**. 4ª ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2004, p.288.

presente nas ciências humanas.⁴⁸

Em certas situações, o esforço beira o exagero. Alfredo Augusto Becker, por exemplo, refere-se à “infeliz mancebia do Direito Tributário com a Ciência das Finanças Públicas”, que o “desviriliza” e “exaure toda a juridicidade da regra jurídica tributária”.⁴⁹ Para o autor, a separação rigorosa entre um e outro seria de “importância vital” para a afirmação do Direito Tributário como Ciência. “O maior equívoco no Direito Tributário é a contaminação entre princípios e conceitos jurídicos e princípios e conceitos *pré-jurídicos* (econômicos, financeiros, políticos, sociais, etc.)”, afirma o jurista, “esta contaminação prostitui a atitude mental jurídica”, conclui.⁵⁰ Além do estilo que é próprio do autor, as palavras de Becker não podem ser compreendidas deslocadas do momento em que foram escritas: tempo em que ainda parecia necessário pintar com tintas fortes os limites do fenômeno jurídico-tributário.

O esforço de diferenciação entre o Direito Financeiro e a Ciência das Finanças marca o surgimento dessa disciplina jurídica. A princípio, não se constituíram de modo claro os limites entre disciplina jurídica e atividade financeira da Fazenda Pública. Misturavam-se, no discurso jurídico-legislativo, nos tribunais e na academia, argumentos de ordem econômica e política aos de teor propriamente jurídico. Aliás, desde 1891, a cadeira que havia nas Faculdades de Direito do país era a de Ciência das Finanças, não a de Direito Financeiro, que só passa a integrar os currículos universitários dos cursos jurídicos no Brasil na década de 1960.⁵¹ Os tributos, à época, eram vistos como um dos capítulos das

⁴⁸ TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994, p. 82.

⁴⁹ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2007, p.5.

⁵⁰ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2007, p.42.

⁵¹ Entre 1982 a 1962, os cursos jurídicos no Brasil contavam com currículo único, rígido e nacional, em que constavam as cadeiras que deveriam ser atendidas pelo estudante. Em 1891, o Decreto n. 1232 H, de 2 janeiro de 1891, editado por Deodoro da Fonseca, aprova o "regulamento das Instituições de Ensino Jurídico, dependentes do Ministério da Instrução Pública", que inclui a "Ciência das Finanças e Contabilidade do Estado" entre as matérias previstas no art. 5º. A mesma cadeira estava prevista também na Lei 314, de 30.10.1895. Com algumas poucas modificações, o currículo mantém-se de 1895 a 1962. Neste ano, sob a égide da Lei de Diretrizes e Bases da Educação, Lei n. 4.024, de 1961, o Conselho Nacional de Educação aprova em, 15.9.1962, o Parecer 215, que propõe um currículo mínimo para o curso de Direito e inclui, entre as matérias previstas, "Direito Financeiro e Finanças". Nova mudança ocorre em 1972, com a Resolução n. 3, de 25.2.1972, do Conselho Federal de Educação, que passa a incluir entre as matérias opcionais do curso de graduação em Direito a disciplina "Ciência das Finanças e Direito Financeiro (Tributário e Fiscal)". Anos mais tarde, em 1981, a Comissão de Especialistas de Ensino Jurídico, constituída pelo Ministério da Educação com a finalidade de refletir com profundidade a organização e o funcionamento dos cursos de Direito no país, apresentou nova proposta de currículo mínimo em que a disciplina "Direito Financeiro e Tributário" figurava entre as "Matérias de Formação Profissional". A proposta, no entanto, não chegou a ser implementada. Em 1994, a Portaria n. 1.886/94, do Ministério da Educação trouxe novidades para a

Finanças, ramo da economia, e deveriam ser estudados sob este viés.

Em 1898, João Pedro da Veiga Filho, em obra didática produzida a propósito de sua atuação como docente na Faculdade de Direito do Largo de São Francisco, definia Ciência das Finanças como “a sciencia que pela observação estuda as leis geraes que regem a receita, a despesa, o orçamento e o crédito público [sic]”.⁵² O direito financeiro, por sua vez, seria o conjunto de regras que regulam as finanças do Estado.⁵³ Já àquela época existia a preocupação de discernir Ciência das Finanças e Direito Financeiro, como se observa na seguinte passagem:

O direito financeiro é o complexo de leis segundo as quaes são reguladas as finanças do Estado.

Muito se distingue da sciencia das finanças, a qual é essencialmente teórica ou especulativa e esta os principios geraes, as condições de uma boa organização financeira.

O direito financeiro tem por seu objetivo a aplicação d’esses princípios; a parte pratica da sciencia, os direitos e deveres que nascem das relações creadas pela actividade financeira.

O direito financeiro comprehende todas as regras por que se deve dirigir a administração geral da fazenda nacional, no que é relativo á receita e despesa, orçamento e credito publico [...] [sic]⁵⁴

Ao que parece, a definição utilizada no final do século XIX não é muito diferente da que se encontra hoje, mais de cem anos depois, nos manuais de Direito Financeiro (ou Tributário) contemporâneos. Já eram claros os quatro elementos em que se divide a atividade financeira – receita, despesa, orçamento e crédito público –, tanto quanto se sabia que poderiam ser analisados do ponto de vista econômico das relações de causa, consequência e probabilidade em que se inserem, ou do regramento jurídico-estatal que sobre eles incide.

Nas décadas de 1950-60, Aliomar Baleeiro propunha definir a Ciência das Finanças como “disciplina que, pela investigação dos fatos, procura explicar os fenômenos ligados à

formulação dos cursos jurídicos e fez constar do currículo mínimo a disciplina “Direito Tributário”. O histórica da evolução do currículo dos cursos de Direito pode ser vista em: BRASIL, Ministério da Educação, Conselho Nacional de Educação, Parecer n. 0055/2004, Assunto: Diretrizes Curriculares Nacionais para o curso de graduação em Direito, relatores: José Carlos de Almeida da Silva e Lauro Ribas Zimmer, aprovado em 18.2.2004.

⁵² VEIGA FILHO, João Pedro da. **Manual de Sciencia das Finanças**. São Paulo: Typ. da Companhia Industrial de São Paulo, 1898, p. 2.

⁵³ VEIGA FILHO, João Pedro da. **Manual de Sciencia das Finanças**. São Paulo: Typ. da Companhia Industrial de São Paulo, 1898, p. 25.

⁵⁴ VEIGA FILHO, João Pedro da. **Manual de Sciencia das Finanças**. São Paulo: Typ. da Companhia Industrial de São Paulo, 1898, p. 25.

obtenção e [sic] dispêndio do dinheiro necessário ao funcionamento dos serviços a cargo do Estado e de outras pessoas de direito público”.⁵⁵ Baleeiro acrescentava ainda ao objeto das Finanças “os efeitos outros resultantes dessa atividade governamental”⁵⁶, elemento que não constava da definição adotada por Veiga Filho. A inclusão parece adequar o objeto da Ciência das Finanças ao novo papel assumido pelo Estado, após a II Guerra Mundial. O estudo das Finanças passa a abarcar também os “efeitos extrafiscais da atividade financeira” e analisar os fins, os instrumentos e os resultados da intervenção do Poder Pública na economia.

Geraldo Ataliba, em texto publicado em 1969, explica que a Ciência das Finanças seria pré-legislativa e o Direito Financeiro, pós-legislativo. Haveria entre um e outro diferença elementar: “enquanto, no direito financeiro, o único e essencial dado é a *norma*, na ciência das finanças a norma é um dentre inúmeros outros dados.”⁵⁷ Segundo Ataliba, a consequência da distinção está na impossibilidade de se invocarem argumentos financeiros (econômicos, sociológicos, políticos, éticos ou administrativos) pelo jurista no desempenho de atividade dogmática.⁵⁸ Aduz o autor,⁵⁹ a propósito da distinção:

É nítida, total e radical a diferença entre a ciência das finanças e o direito financeiro. Este é o conjunto de normas jurídicas que regula a atividade financeira do estado. Aquele consiste num conjunto de princípios operativos (de índole econômica) e conceitos descritivos sobre a atividade financeira do estado, sob inúmeras perspectivas (política, sociológica, psicológica, ética, econômica, administrativa e jurídica) unitariamente consideradas.⁶⁰ [sic]

A Política Fiscal ou Financeira serviria de elemento intermediário entre a fase pré-normativa (as Finanças) e a fase pós-normativa (o Direito). O legislador colheria, nas

⁵⁵ BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Fianças e à Política Fiscal**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1964, p.6. A primeira edição da obra data de 1954.

⁵⁶ BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Fianças e à Política Fiscal**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1964, p.6. A primeira edição da obra data de 1954.

⁵⁷ ATALIBA, Geraldo. Apontamentos de Ciência das Finanças, Direito Financeiro e Tributário. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 1969, p. 40

⁵⁸ ATALIBA, Geraldo. Apontamentos de Ciência das Finanças, Direito Financeiro e Tributário. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 1969, p. 40.

⁵⁹ “Tem-se de distinguir do direito financeiro a matéria financeira. Finanças não são direito. Direito financeiro é direito, embora sobre finanças”, afirma Pontes de Miranda, ao comentar o art. 60, I, da Constituição Federal de 1967, que reservava ao Presidente da República a iniciativa exclusiva para dispor sobre “matéria financeira”. MIRANDA, Pontes de. *Comentários à Constituição de 1967*. Tomo III, (art. 34-112), São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 1967, p. 161.

⁶⁰ ATALIBA, Geraldo. Apontamentos de Ciência das Finanças. Direito Financeiro e Tributário. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 1969, p.37.

Finanças, elementos a subsidiar a produção legislativa, encarregada da “fabricação” do direito financeiro, como norma jurídica. Os “fins” últimos definem-se no campo da política, na lei e na Constituição, tanto quanto os “meios”, que, no entanto, não escapam de ter sua eficácia técnica comprovada. Em termos econômicos, o Estado aponta certas necessidades coletivas que *devem* satisfazer e, para tanto, precisa obter ou produzir bens, em sentido econômico, o que implica despesas e, por conseguinte, meios de financiamentos, isto é, receitas.⁶¹

A relação entre os três saberes⁶² – Política, Economia e Direito – é sintetizada pelo autor argentino Rafael Bielsa nos seguintes termos:

A concepção e as diretrizes gerais para realizar “fins” mediante a atividade do Estado configuram a *política financeira*; o estudo racional dos meios e procedimentos ou métodos científicos para realiza esses fins é objeto da “ciência das finanças”; e, finalmente, a regulamentação *jurídica* dessa atividade do Estado é o *Direito Financeiro*.⁶³

A afirmação de que os “fins” da atividade financeira do Estado pertencem ao plano da Política afasta a preocupação finalística do campo jurídico. Seria este um elemento “pré” jurídico, anterior ao Direito posto e que, portanto, interessaria não ao jurista, mas ao político. Já os efeitos da norma posta na realidade econômica e social, por sua vez, seriam dados “pós” jurídicos, excluídos da análise jurídica tanto quanto as finalidades a que se dirigem.⁶⁴

⁶¹ TEIXEIRA, José Joaquim Ribeiro. **Lições de Finanças Públicas**. Coimbra: Editora Coimbra, 1997, p. 23.

⁶² É interessante observar que essa mesma maneira de conceber a relação entre Economia (Ciência das Finanças) Política e Direito Financeiro conserva-se também entre novos autores, como, por exemplo, o Professor da UERJ Marcus Abraham, que na primeira edição do seu “Curso de Direito Financeiro Brasileiro” assevera: “A ciência das finanças é essencialmente informativa. A atividade financeira é dotada de diversos aspectos, como o psicológico, o econômico e o contábil, que influenciam a criação da norma financeira. Busca identificar no seio da sociedade fenômenos econômicos ideais para servir de incidência de alguma norma tributária. Estuda as efetivas necessidades da sociedade, de acordo com o interesse público, para serem atendidas dentro das funções do Estado. Depois de identificadas as necessidades, redigem-se as normas financeiras, ganhando, a partir daí, a sua codificação como Direito Financeiro. Assim, de manancial informativo referencial (identificação das necessidades públicas) a ordenamento jurídico posto (direito financeiro), a ciência das finanças passa a ordenamento jurídico”. ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Financeiro Brasileiro**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010, p. 27.

⁶³ BIELSA, Rafael. **Estudios de Derecho Público**. vol. II, Derecho Fiscal, Buenos Aires: Depalma, 1951, p.5.

⁶⁴ “O legislador, ao escolher os fatos que integrarão a hipótese de incidência tributária, vale-se de conceitos oferecidos pela Ciência das Finanças e pela Política Fiscal. Instituído o tributo, sua repercussão pode ser objeto de estudo das indigitadas disciplinas ou da Ciência do Direito, conforme se trate de repercussão econômica ou jurídica, respectivamente. Ao observarmos o fenômeno existencial de um determinado sistema de direito positivo, porém, somos imediatamente compelidos a abandonar outros prismas [...]”. CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. São Paulo: Noeses, 2008, p. 373.

Tal “efeito de exclusão”, no plano do discurso, é precisamente o ponto que se deseja destacar neste item. Nada indica que os juristas, quando se referem ao conceito de Ciência das Finanças ou Política Financeira, tenham efetivamente a preocupação de verificar a definição que adotam os economistas e os cientistas políticos. Na verdade, projeta-se uma imagem do que seja este ou aquele saber para o fim de qualificar exclusões. A importância das definições propostas pelos juristas, nesse caso, é de assentar diferenças e traçar limites, quanto ao objeto e quanto ao método. E, assim, poder afirmar: “isto não me interessa como jurista, isto não interessa ao direito, não deve ser levado em consideração na solução de uma demanda jurídica”.

Veja-se, por exemplo, o que afirma Geraldo Ataliba sobre o escopo da atividade tributária. De início, Ataliba aponta que “a justificação da tributação está na necessidade de recursos que tem o estado” e que, “por razões históricas e econômicas, seus recursos próprios não são suficientes”, necessitando o Estado de “recorrer ao patrimônio de todos os sujeitos ao seu poder”. Em seguida, rechaça completamente a importância do argumento para a análise jurídica:

Tal é a justificação metajurídica (política, histórica e sociológica). A justificação jurídica está no *poder* de coação do estado. Se ele usa deste poder – na forma do prescrito na constituição – o tributo está justificado juridicamente. O fundamento da tributação está no poder de *imperium*, poder irresistível de mando, de que dispõe o estado, limitado só pela constituição.⁶⁵

Ao pretender que a tributação fundamente-se, do ponto de vista jurídico, tão somente na legalidade, ou melhor, na legalidade autorreferenciada, Geraldo Ataliba afasta o problema da finalidade do campo jurídico. O tributo não seria senão resultado da aplicação da Constituição, sem qualquer escopo que merecesse consideração jurídica. O indivíduo deve sujeitar-se ao tributo porque revela capacidade contributiva, porque praticou o fato gerador. O Estado tributa porque detém competência. Que o tributo produza receitas, esta é uma consequência que não parece estar totalmente incluída no horizonte de preocupações do jurista.

Em linhas gerais, é dessa forma que se demarcam as fronteiras externas da disciplina jurídica do tributo. As transcrições e referências a obras clássicas e antigas vêm a

⁶⁵ ATALIBA, Geraldo. Apontamentos de Ciência das Finanças, Direito Financeiro e Tributário. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 1969, p. 92.

título de ilustração, para assinalar o modo como se desenvolveu e ganhou forma o Direito Financeiro no Brasil. Firmam o ponto de partida (e de vista) dos juristas acerca do fenômeno financeiro. Mais do que aquilo que destacam, interessam-nos pelo que deixam de lado, pelo que excluem do âmbito jurídico. São exclusões que têm efeitos práticos no campo da ação e da decisão judicial, notadamente no que se refere aos incentivos e renúncias fiscais.

2.5.2 Recortes internos: as disciplinas jurídicas

Além das exclusões que podem ser chamadas de “externas” e que afastam do fenômeno financeiro aspectos não jurídicos, há ainda recortes internos ao Direito, que distinguem o objeto dos diferentes “ramos” ou disciplinas jurídicas. Aqui a questão está em saber: quais argumentos ou elementos jurídicos devem ser considerados quanto se trata de oferecer uma solução válida para um problema jurídico-tributário ou jurídico-financeiro?

O teor imperativo da expressão “dever ser considerados” não vem por acaso. Há mesmo um tom normativo nos recortes internos e externos que caracterizam as disciplinas jurídicas. Mais do que separações didáticas ou meramente ilustrativas, as divisões entre as diversas disciplinas jurídicas operam como mecanismos internos de coerção e delimitação do discurso jurídico-dogmático. São critérios de pertinência que, assim como os recortes externos, conformam e definem o âmbito das disciplinas e, por conseguinte, os debates, os argumentos e as questões que elas administram.

Os recortes internos conduzem-nos ao problema da autonomia das disciplinas jurídicas e, no que nos interessa, à autonomia do Direito Financeiro e Tributário. A questão não é nova. O discurso em defesa da autonomia do Direito Financeiro é típico do momento em que se precisava afirmar e constituir tal saber jurídico de maneira sistemática e independente. De início, a postulação revestia-se de pretensão “científica”. Falava-se então em autonomia “científica” do Direito Financeiro. Hoje é mais comum dizer-se autonomia “didática”, ao argumento de que o direito positivo seria uma unidade incindível. A separação entre as disciplinas seria, nessa linha, recurso meramente ilustrativo.

Não nos interessa rediscutir o tema, mas constatar as implicações atuais desse velho debate e o modo como influi no processo de delimitação da disciplina jurídica do tributo. Didática ou científica, a preocupação com a autonomia do Direito Financeiro é dado

recente na história das ideias jurídicas. Teria sido o austríaco Myrbach-Rheinfeld, em obra de 1910, o “primeiro a estudar o direito financeiro como disciplina autônoma”.⁶⁶ No Brasil⁶⁷, embora as primeiras obras sobre o Direito Financeiro datem do século XIX, a questão da autonomia só vem a ser ativamente discutida no século seguinte e incorporada ao direito positivo nas décadas de 1940 e 1950, com a promulgação da Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 18 de setembro de 1946. O reconhecimento da autonomia viria com a previsão da competência da União para editar “normas gerais de direito financeiro” (art.5º, XV, “b”).

Não estamos a afirmar simplesmente que a autonomia do Direito Financeiro – e posteriormente a do Direito Tributário – seria mero resultado da previsão constitucional da edição de normas gerais na matéria. Não nos parece que se possa apontar esta relação de causa e efeito nesses termos. Tampouco estamos a pretender exatamente o contrário, ou seja, que a previsão constitucional seja mero resultado causal da afirmação histórica da autonomia do direito financeiro. Diríamos então que um e outro são peças do mesmo contexto, elementos do mesmo mosaico: fragmentos do mesmo discurso.

O processo da constituinte que deu ensejo à Carta de 1946 é descrito na obra “Alguns Andaimas da Constituição”, por Aliomar Baleeiro, relator da “Discriminação de Rendas” daquela Constituição. Segundo o autor, a princípio, não constaria daquele texto constitucional a previsão da competência acima referida nos trabalhos da constituinte. A redação primitiva do art. art.5º, XV, “b”, não mencionava a palavra “financeiro”. Foi de autoria do próprio Baleeiro, juntamente com Rui Santos, João Mendes e Luiz Vianna, a emenda (n. 938) que acresceu a competência para legislar sobre direito financeiro. Em sua justificação, os parlamentares expunham as tendências mundiais à autonomia e à codificação do direito financeiro, bem como a necessidade de disciplinar de modo uniforme o regramento atinente aos institutos de direito tributário, tais como obrigação, prescrição, compensação, entre outros, “evitando o pandemônio resultante de disposições

⁶⁶ A obra citada é “Précis de Droit Financier”, que ficou conhecida no Brasil na tradução francesa, datada de 1910. Cf. SOUSA, Rubem Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1954, p. 7; BALEEIRO, Aliomar. **Alguns Andaimas da Constituição**. Aloísio Maria de Oliveira Editor, 1950, p. 151-2.

⁶⁷ No Brasil, data de 1841 a obra “Compêndio de Legislação Financeira”, de autoria de José Antônio Silva Maia, que se limitava a compilar as leis vigentes. Em 1855, José Maurício Fernandes Pereira de Barros publica “Apontamentos de Direito Financeiro”, possivelmente a primeira obra nacional a incluir a designação “Direito Financeiro” em seu título. VIDIGAL, Geraldo. Fundamentos de Direito Financeiro. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 1973, p. 14.

diversas não só de um mesmo Estado, conforme seja o tributo em foco”.⁶⁸

Durante os trabalhos da Assembleia Constituinte de 1946, perante a Comissão de Constituição, Aliomar Baleeiro apontava a conveniência prática do reconhecimento constitucional da autonomia do Direito Financeiro – “um problema sério, de graves consequências práticas”.⁶⁹ Contra a tendência de incluir a disciplina como capítulo do Direito Administrativo, o jurista afirmava a necessidade de “traçar as linhas gerais do direito financeiro para que todos os impostos formem entre si um sistema”.⁷⁰ Do contrário, inserida no Direito Administrativo, cada um dos Estados poderia legislar com liberdade sobre o tema, gerando inúmeras controvérsias, já registradas pela jurisprudência da época. Baleeiro dá como exemplo a questão do contrato de compra e venda, que vários estados equiparavam à empreitada para efeito de tributação. Houvesse regramento geral e uniforme, controvérsias judiciais como essa poderiam ser evitadas.⁷¹

O exemplo utilizado pelo autor baiano deixa claro que a preocupação com o regramento uniforme do direito financeiro dizia respeito mais propriamente a questões alocadas no campo do Direito Tributário, nos termos em que hoje é definido. À época, a separação ainda não vigorava com rigor, nem parecia de todo necessária. Antes era preciso separar o direito financeiro do Direito Privado e destacá-lo também no contexto do Direito Público, para que não se confundisse com o Direito Administrativo.

Em linhas gerais, a afirmação da autonomia do Direito Financeiro remete, pelo menos, a duas separações fundamentais: (1) em relação ao direito privado, especialmente o Direito Civil, e (2) em relação aos demais ramos do Direito Público, notadamente o Direito Administrativo e, mais adiante, o Direito Tributário.

O afastamento entre Direito Financeiro e Direito Privado representa um dos esforços iniciais de diferenciação entre a disciplina jurídica das finanças e a disciplina dos negócios privados. De início, eram duas preocupações centrais: (1) a aplicabilidade ou não dos princípios gerais de Direito Civil à disciplina das finanças públicas e, em especial, ao Direito Tributário, e (2) a preservação dos conceitos de Direito Civil, em face dos demais ramos. À falta de princípios próprios, seriam aplicáveis os princípios gerais de direito privado? Esta pergunta encontrava resposta negativa nos esforços de autonomização dos

⁶⁸ BALEEIRO, Aliomar. **Alguns Andaimas da Constituição**. Aloísio Maria de Oliveira Editor, 1950, p. 152.

⁶⁹ BALEEIRO, Aliomar. **Alguns Andaimas da Constituição**. Aloísio Maria de Oliveira Editor, 1950, p. 157.

⁷⁰ BALEEIRO, Aliomar. **Alguns Andaimas da Constituição**. Aloísio Maria de Oliveira Editor, 1950, p. 155.

⁷¹ BALEEIRO, Aliomar. **Alguns Andaimas da Constituição**. Aloísio Maria de Oliveira Editor, 1950, p. 155.

novos “ramos”, os quais, à medida que cunhavam seus próprios “princípios gerais”, poderiam abrir mão da aplicação daqueles genéricos que provinham do Direito Privado. Em concreto, a decisão de aplicar-se este ou aquele princípio poderia produzir soluções absolutamente diferentes, senão opostas.

Já a preocupação relativa à higidez dos conceitos de Direito Privado explica-se, no Direito Tributário, por outra razão: a preservação dos limites da competência impositiva na definição dos critérios da regra-matriz de incidência tributária (ato legislativo), na efetivação do lançamento e posteriores atos de cobrança (atos administrativos). No primeiro aspecto, a questão está em impedir que o legislador redefina conceitos empregados pelo constituinte para delimitar competências impositivas e, dessa forma, alargue também competência que lhe toca.⁷² A restrição, na verdade, não se limita aos conceitos privados, embora seja este seu foco primordial. “Nenhum conceito [...] empregado na fórmula que delinea cada esfera de competência pode ser modificado pela *lei tributária*, para o efeito de *ampliar* essa esfera de competência.”⁷³ Trata-se, em suma, de impedir que o legislador deforme conceitos jurídicos – especialmente os de Direito Civil e Comercial – para aumentar seus próprios direitos, ou melhor, suas próprias competências, em prejuízo da situação do contribuinte.

No segundo aspecto, está em questão, quando se menciona a autonomia do Direito Tributário, a necessidade de acatarem-se ou não as formas de Direito Privado, quando da aplicação da lei tributária, se seu emprego é capaz de influir na carga fiscal suportada pelo contribuinte. O tema é atual e importante, notadamente no que toca à elisão e à evasão, bem como às estratégias de planejamento tributário. Vale dizer: “a consequência das teses de sujeição dos conceitos de Direito Tributário aos de Direito Civil e de sua separação dos

⁷² Não parece coincidência, por exemplo, que François Geny, em trabalho clássico no qual nega e critica o discurso em defesa da autonomia do direito financeiro, aceite também a possibilidade de alterarem-se os conceitos de direito privado. “Certamente, quando faz incidir tributos sobre circunstâncias ou operações de direito, o legislador age sabidamente se respeita a organização jurídica existente e se busca harmonizar as suas medidas com o direito comum, em face do qual ele as estabelece; em caso contrário, correria o risco de causar, por tributos incompatíveis com as suas fórmulas jurídicas, uma grave desordem no seio da vida social. Mas isso não pode ser senão um conselho moral social ou de oportunidade política. E, no terreno do direito positivo, não seria possível recusar à lei, que aliás, não desconhece o direito superior, a faculdade de modificar situações jurídicas, tais como são comumente determinadas, para lhes adaptar suas prescrições propriamente fiscais, quer na estipulação das tarifas de impostos, quer na regulamentação de sua liquidação e cobrança.” O texto originalmente escrito em francês foi traduzido e publicado no Brasil na década de 1950. GENY, Fr., O Particularismo do Direito Fiscal. **Revista de Direito Administrativo**, vol. 20, abr./jun., 1950, p. 6-31. Para a réplica ao artigo de Geny e defesa da autonomia, ver TROTOBAS, Luis, Ensaio sobre o Direito Fiscal. **Revista de Direito Administrativo**, vol. 26, out./dez., 1951, p. 34-59.

⁷³ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 11ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 103.

econômicos é a *licitude da elisão*”, explica Ricardo Lobo Torres.⁷⁴ Respeitar as formas de Direito Privado é, nessas situações, limitar o poder do Fisco na aplicação da lei tributária.

É fácil perceber que boa parte das questões acima suscitadas diz respeito mais ao Direito Tributário que ao Financeiro. A princípio, não era clara a diferença entre ambos; tomava-se aquele como capítulo deste, ou um e outro como expressões correlatas. A separação só se fez clara com o reconhecimento da autonomia do Direito Tributário; este um dos principais recortes internos, que dá a forma atual de ambas as disciplinas, como hoje as conhecemos.

2.5.3 Direito Financeiro e Direito Tributário: a construção do discurso da autonomia

Entre os recortes internos que limitam a disciplina do tributo no Brasil, a divisão entre o direito das finanças e o dos tributos é talvez o mais importante. Sob o argumento de autonomia, a separação afasta a tributação dos demais elementos da atividade financeira e cria ponto de vista específico para o exame jurídico dos tributos, diverso dos demais elementos quanto ao objeto e método.

O Direito Tributário já era em si autônomo? Ou a autonomia é produto de certo discurso jurídico, historicamente situado, de valorização da disciplina? A afirmação da autonomia dessa disciplina – como de qualquer outra – é uma questão histórica, e não puramente lógica. Autonomia não é qualidade que se encontre ou decorra do objeto da disciplina. É antes a construção de certo ponto de vista sobre o problema ou objeto em exame. Talvez se pudesse afirmar, pura e simplesmente, que se trata de uma “decisão metodológica” daquele que se debruça sobre o tema em exame. Mas isso seria o mesmo que reconduzir a questão à análise puramente lógica, como se tal decisão não fosse ela própria determinada por elementos que não são da ordem do conhecer. A configuração de certa disciplina é um dado historicamente construído e com consequências institucionais relevantes. Debruçar-se sobre o tema é “pesquisar as condições reais de seu aparecimento,

⁷⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994, p. 76.

sempre determinado no interior de tramas e lutas de poder.”⁷⁵

De início, os tributos não passavam de um capítulo das Finanças, ou melhor, do Direito Financeiro. O tratamento do Direito Tributário, como disciplina autônoma, é algo recente. Só depois de 1914 a questão da autonomia do Direito Financeiro assume contornos mais práticos que acadêmicos.⁷⁶ Não por coincidência, as décadas que se seguem são o momento de afirmação também do Estado de Bem-Estar Social e de consolidação do Estado Fiscal. À medida que o Estado assume novas atribuições, torna-se intervencionista e necessita de mais recursos para atender a tais objetivos, as finanças públicas e os tributos ganham maior importância e complexidade jurídica.

O pós-guerra traz efeitos significativos para as finanças públicas e, por conseguinte, para as relações jurídicas produzidas nesse campo. “O crescimento extraordinário das dívidas públicas, o desenvolvimento dos empréstimos, o aumento insuspeitado dos impostos e novas formas de tributação constituem”, conforme assinala Giuliani Fonrouge, “alguns dos efeitos desse acontecimento sobre as finanças”. No aspecto tributário, “paralelamente se multiplicaram os motivos de conflito entre o Fisco e os particulares, despertando atenção até ali desconhecida”.⁷⁷ Com a ascensão do Estado de Bem-Estar Social nas décadas seguintes, a demandar novas e mais produtivas fontes de recursos, a tributação ganha ainda mais destaque e importância jurídica. Os novos papéis do Poder Público – assistencial, providencial e interventor – exigem proporcional incremento na captação de recursos sociais, e o sistema tributário é, nesse momento, o principal instrumento para tal finalidade.⁷⁸

Num contexto assim, não é de se estranhar que crescessem também os conflitos jurídicos em matéria fiscal, e que esta seara passasse a merecer mais atenções nos anos seguintes do que recebera em décadas passadas.⁷⁹ No Brasil, em 1960, Ruy Barbosa

⁷⁵ FONSECA, Marcio Alves. **Michel Foucault e o Direito**. São Paulo: Max Limonad, 2002, p. 157.

⁷⁶ FONROUGE, C. M. Giuliani. Direito Financeiro: uma nova disciplina jurídica. **Revista Forense**, vol. 88, ano 38, out. 1941, p. 61-70.

⁷⁷ FONROUGE, C. M. Giuliani. Direito Financeiro: uma nova disciplina jurídica. **Revista Forense**, vol. 88, ano 38, out. 1941, p. 61.

⁷⁸ Vide infra, Capítulo III.

⁷⁹ Em 1958, Fernando Sainz de Bujanda publica artigo em que traça panorama da situação do ensino do Direito Financeiro e Tributário em diferentes países: Itália, Alemanha, França, Bélgica, Holanda, Portugal e também o Brasil. Para o autor, à época, já se notava a tendência clara de separação entre o Direito Financeiro, como disciplina autônoma e com perfil próprio, e o tratamento econômico da matéria, que, no entanto, ainda se observava em boa parte dos cursos jurídicos. BUJANDA, Fernando Sainz de. La Autonomía Del Derecho financiero en el cuadro de disciplinas de las Facultades de Derecho. **Revista da Faculdade de la Facultad de Derecho de la Universidade de Madrid**, vol. II, n.3, p.7-82, 1958.

Nogueira ainda denunciava a escassez de ensino de doutrina e jurisprudência da matéria no país. Não havia a cadeira de Direito Tributário nas Faculdades de Direito brasileiras, e mesmo o Direito Financeiro só fora incluído como disciplina autônoma a partir de 1962, quando a Comissão de Ensino Superior do Conselho Federal de Educação a fez incluir no currículo mínimo dos cursos de graduação em Direito tal cadeira.⁸⁰ Para Barbosa Nogueira, a evidência do Direito Financeiro deveu-se à sua inclusão na Constituição de 1946. Já o Direito Tributário, por sua vez, apenas viria a ter sua autonomia reconhecida após a década de 1960, no contexto da Reforma Constitucional Tributária de 1965, realizada pela Emenda n. 18.⁸¹ Daí em diante, passa-se a contar com um capítulo específico na Constituição Federal para regular, de forma detalhada, o sistema tributário, tendência que se manteve no texto constitucional de 1967, mesmo com a Emenda n. 1, de 17 de outubro de 1969, e no atual.

O Código Tributário Nacional, Lei n. 5.172/1966, de 25 de outubro de 1966, bem como a Lei Geral de Orçamentos Públicos, Lei n. 4.320/1964, também são produtos das décadas de 1950-60.⁸² Os anseios de unidade e sistematicidade, que deram o tom do discurso em defesa da autonomia do Direito Financeiro na Assembleia Constituinte de 1946, também estão subjacentes à inclusão do sistema tributário como capítulo específico do texto constitucional e à criação do Código Tributário Nacional. Não eram raros os juristas que preconizavam a edição do Código como solução definitiva para a desordem fiscal então reinante e para os conflitos entre os diferentes Estados-membros. Num contexto de proliferação legislativa confusa e desordenada em matéria fiscal, a codificação despontava como meio de racionalização, unidade e sistematização do regime tributário vigente, a fim de apresentar uma solução para o exercício descoordenado de competências tributárias na federação e evitar a superposição de atribuições e a bitributação. “Só um código, definindo e regulamentando cada espécie tributária”, afirmava Goffredo Telles Junior, em texto de 1946, “evitaria que um mesmo nome de imposto seja atribuído a impostos diversos, ou que impostos considerados diversos incidam sobre as mesmas

⁸⁰ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Financeiro**. 3ª ed. São Paulo: José Bushatsky, 1971, p.19-20. No mesmo sentido: FANUCCHI, Fábio. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. vol. I, São Paulo: Resenha Tributária, 1971, p. 12.

⁸¹ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Financeir**. 3ª ed. São Paulo: José Bushatsky, 1971, p.19-20. No mesmo sentido: FANUCCHI, Fábio. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. vol. I, São Paulo: Resenha Tributária, 1971, p. 12.

⁸² A Comissão Especial para elaborar um Projeto de Código Tributário Nacional foi designada pelo Ministro da Fazenda em agosto de 1953 e encerrou seus trabalhos em maio de 1954. BRASIL, Ministério da Fazenda, **Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional**: Rio de Janeiro, 1954, p. 6 e 15.

fontes”.⁸³ A mesma argumentação pode ser encontrada também na obra de Carvalho Pinto, em estudo datado da mesma época.⁸⁴

A edição do Código Tributário Nacional representa o ponto culminante no processo de afirmação histórica da autonomia do Direito Tributário, que se inicia com força na década de 1940.⁸⁵ Estabelecendo conceitos fundamentais e princípios gerais comuns a todos os entes federados, esperava-se que o Código pudesse “assegurar o funcionamento orgânico do sistema”, como consta de sua Exposição de Motivos. Aliás, a conjuntura então vigente explica o teor aparentemente didático de algumas disposições do Código, preocupadas em oferecer definições e eliminar – ou pelo menos reduzir – controvérsias em temas em que havia dissenso e acentuada incerteza jurídica.

A questão dos conceitos é enfaticamente abordada na Exposição de Motivos do Ministro da Fazenda Oswaldo Aranha, onde se lê:

[...] merece especial referência o aspecto da inclusão, no Projeto, de definições de institutos jurídicos e particularmente dos impostos privativos federais, estaduais ou municipais. Mesmo sem negar a impropriedade da inclusão de conceitos doutrinários no texto da lei, todavia é forçoso reconhecer que, na fase atual de elaboração do direito tributário entre nós, a fixação de determinados conceitos básicos é essencial para assegurar ao Código a plenitude de sua eficácia.⁸⁶

É esse o contexto de afirmação histórica da autonomia do Direito Tributário no

⁸³ TELLES JUNIOR, Goffredo. **O Sistema Brasileiro de Discriminação de Rendias**. Assembleia Constituinte. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1946, p. 34.

⁸⁴ O autor apresentava duas medidas aconselháveis para a melhoria do sistema fiscal vigente: “a) – o estudo e a promulgação de Códigos Tributários, condensando princípios gerais de uniformização, no sentido de serem sanados os defeitos que se verificam e ficarem asseguradas ao regime tributário sua máxima eficiência e justiça; b) – a disseminação dos órgãos técnicos de assistência financeira a todas as administrações do país, com funções consultivas e auxiliares.” PINTO, Carlos Alberto A. de Carvalho. **Discriminação das Rendias**. São Paulo: Prefeitura de São Paulo, 1941, p. 167 e 170.

⁸⁵ Na “Apresentação” escrita para a obra de Oswaldo de Moraes, Brandão Machado traça, no início da década de 1970, panorama histórico da evolução do Direito Tributário no Brasil até aquele momento e aponta que os primeiros estudos aprofundados na matéria teriam tido início já na década de 1940. Diz ele: “somente a partir da década de 40 é que o Direito Tributário teve, no Brasil, um início auspicioso, com a publicação de bom número de artigos, comentários e pareceres, não incluídos os trabalhos de interesse prático, que estes nunca faltam, e ainda alguns poucos ensaios, e difícil seria enumerar, num retrospecto sumário como este, a contribuição de cada um dos muitos que concorreram para o progresso do seu estudo. Mas é necessário pôr em relevo a laboriosa atividade de Rubens Gomes de Sousa, que foi quem inaugurou entre nós o tratamento científico dos problemas jurídico-tributários [...]. Coube também ao mesmo professor elaborar em 1954 um anteprojeto de Código Tributário [...]. Com a promulgação do Código culmina, mas não termina, a auspiciosa fase de estudos de Direito Tributário iniciada na década de 40.” BRANDÃO, Machado. Apresentação. In: MORAES, Oswaldo de. **Curso de Legislação Tributária**. São Paulo: Saraiva, 1974, p. XIII.

⁸⁶ BRASIL, Ministério da Fazenda. **Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro, 1954, p. 7.

ordenamento jurídico brasileiro. A noção de autonomia trazia em si o desejo de independência e especialidade da disciplina, assim como determinava a maneira como se deveria relacionar o direito tributário com as demais disciplinas jurídicas. Para o que nos interessa neste tópico, a autonomia passa a definir também o modo de ser da relação entre Direito Tributário e Direito Financeiro, agora já tomados como duas disciplinas diferentes e, para a maioria dos juristas, autônomas.

2.6 Consequência dos recortes

Como disciplina jurídica autônoma, os tributos perdem, parcialmente, o vínculo com os demais elementos da atividade financeira. O pagamento ou, grosso modo, a extinção da relação jurídica tributária passa a ser o limite da disciplina jurídica do tributo – o que há depois não lhe diz respeito. A função do tributo, o destino das receitas e as finalidades a que se destinam são matéria estranha, impertinente. É o que consta expressamente do art. 4º, II, do Código Tributário Nacional, aqui citado à guisa de ilustração, e sem se desconhecer as vicissitudes pelas quais tem passado sua aplicação nos tribunais superiores.⁸⁷ Veja-se, a propósito da destinação dos tributos, o que afirma Pontes de Miranda, em comentário à Constituição de 1967:

Quem está adstrito ao imposto é *devedor* do imposto, independente do fato de ser aplicado, direta ou indiretamente, em seu proveito, ou da exatidão e exação com que, se tinha destinado, foi destinado, ou, dentro do seu destino, empregado. O que o contribuinte pode exigir é que a imposição seja de acordo com as regras jurídicas de competência, princípio da isonomia ou igualdade perante a lei e a isenção no orçamento⁸⁸. O contribuinte nada tem com a política financeira, que se seguiu para a decretação do imposto; nem com a política e a técnica de destinação. Se é inconstitucional a destinação, nem por isso se tem por

⁸⁷ O reconhecimento judicial, na década de 1990, da natureza tributária das contribuições – sociais, corporativas e de intervenção no domínio econômico – e sua classificação como espécie tributária autônoma infirmam, de certo modo, a previsão do inciso II, do art. 4º, que afasta a destinação legal do produto da arrecadação do tributo como elemento de definição da natureza específica do tributo, e a definição das espécies tributárias do art. 5º, que inclui apenas impostos, taxas e contribuições de melhoria. A propósito, vale conferir: Recurso Extraordinário n. 146.733/SP, de 1992, e Recurso Extraordinário n. 148.331, de 1992. Em todo caso, também não se pode deixar de lado o fato de que, a despeito de a regra do art. 5º não incluir as contribuições entre as espécies de tributos, a previsão do art. 217, que foi acrescida ao Código pelo Decreto-Lei n. 27, de 14.11.1966, antes mesmo de ele entrar em vigor, resguarda a cobrança das contribuições que estavam vigentes à época da instituição do Código.

⁸⁸ Convém lembrar que, na Constituição em comento, ainda vigorava o princípio da anualidade e, por conseguinte, a exigência de que os tributos fossem anualmente autorizados pela lei orçamentária anual.

inconstitucional a decretação.⁸⁹

No plano filosófico, o recorte constitutivo da disciplina do tributo, aliado à afirmação do princípio da capacidade contributiva como critério principal de instituição e graduação dos gravames fiscais, mormente os impostos, tem por efeito desarticular a tributação de qualquer forma de contraprestação estatal direta. O Estado tem obrigações a cumprir, especialmente as elencadas entre os direitos fundamentais, e os cidadãos têm de cumprir sua obrigação geral de pagar tributos ao Fisco. Nem a obrigação do Estado se vincula à dos cidadãos, nem a destes à daquele. Há, então, dupla blindagem positivada, que se estrutura em duas relações jurídicas diversas e apartadas: a relação jurídico-tributária, que dá ao Poder Público o direito de exigir a prestação tributária, e a relação jurídica de cidadania, que faz de qualquer indivíduo titular de direitos, positivos e negativos, contra o Estado.

A disciplina do tributo detém-se sobre a relação tributária. Ou melhor, sobre as relações tributárias, no plural, já que são muitas, desde o ato primevo, a instituição do tributo, até o ato final, que reside na extinção da relação tributária: a relação possível, no plano da competência constitucional, a relação em abstrato, no plano da regra-matriz de incidência tributária, e a relação concretizada pelo lançamento tributário. Em todas elas, o espaço discursivo é marcado pelo antagonismo fisco-contribuinte. O Estado assume a designação de “fisco”, e o cidadão torna-se “contribuinte”. A relação jurídico-tributária comporta apenas os dois pontos de vista – não há terceira opção. Quase não há dimensão coletiva no tributo. O que está em jogo, no caso, não é nada além do pagamento da prestação tributária e, nesse instante, não há outro sentido na atuação do Estado, senão arrecadar.

É curioso observar que o rigor dos limites definidos faz da arrecadação um elemento externo em relação ao Direito Tributário. De fato, ao se definir o pagamento como último limite do Direito Tributário, fica evidente que as receitas auferidas não estão contidas nessa disciplina: são consequências externas e alheias. Tanto é assim que, em comentário à Carta Constitucional de 1967, Pontes de Miranda afirma, com a verve que lhe é própria: “O orçamento não dá destinação aos impostos, dá destinação à receita”.⁹⁰ Extinta

⁸⁹ MIRANDA, Francisco C. Pontes de. **Comentários à Constituição de 1967 com a Emenda n.1, de 1969**. Tomo II, (art. 8º – 31), 2ª ed. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 1970, p. 366.

⁹⁰ MIRANDA, Francisco C. Pontes de. **Comentários à Constituição de 1967 com a Emenda n.1, de 1969**.

a relação jurídica tributária pelo pagamento, o que vem depois compete a outras instâncias do Direito e não mais ao regramento dos tributos. As receitas tributárias seriam, destarte, consequência fática que decorre da norma impositiva.

A destinação legal dos tributos, essa sim, estaria compreendida nos estreitos limites do Direito Tributário, nas hipóteses em que necessária à própria caracterização do tributo, como elemento do seu conceito,⁹¹ especialmente nas contribuições a que se refere o art. 149 da Constituição. Vale dizer, “a arrecadação diz respeito ao direito financeiro, enquanto a norma de destinação, necessária ao exercício da competência da norma que institui uma contribuição, é de direito tributário”, explica Fernando Gomez Favacho.⁹²

Levada ao extremo, a preocupação com a autonomia do Direito Tributário cria uma perspectiva acerca do fenômeno tributário absolutamente desconectada dos demais elementos da Fazenda Pública e da atividade financeira. Perde-se a relação essencial que existe entre receitas e despesas, e a lei tributária é interpretada sem que se possam levar em conta seus objetivos ou a destinação das receitas.⁹³

2.7 Cerzindo o corte epistemológico: pontos de contato

A ruptura entre Direito Tributário e Financeiro trouxe consequências práticas e teóricas relevantes no tocante à disciplina dos tributos. O momento atual, no entanto, é de revisão dos limites e rigorismos. Há casos em que o exame de questões tributárias não parecer poder prescindir completamente de outros elementos da atividade financeira do Estado e não seria, desse modo, conveniente manter-se sempre a separação radical entre ambos.

Paulo Ayres Barreto critica duramente a tese que confere autonomia “científica” ao Direito Tributário. Tal postura justificava-se ao tempo em que era preciso “dar relevo à novel disciplina jurídica que então surgia, afastando-a do Direito Financeiro”. Hoje se mostra exagerado o esforço de depuração pelo qual passou o Direito Tributário, seja no que

Tomo II, (art. 8º – 31), 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1970, p. 368.

⁹¹ GAMA, Tácio Lacerda. **Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico**. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 225.

⁹² FAVACHO, Fernando Gomes. **Definição do Conceito de Tributo**. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 168.

⁹³ AMATUCCI, Andrea; D'AMATI, Nicola. **Historia del Derecho de la Hacienda Pública y del Derecho Tributario en Italia**: el aporte del pensamiento jurídico financiero de la Italia Meridional. Bogotá: Editorial Temis, 2004, p. 44.

concerne à separação em relação aos demais elementos da disciplina jurídica da atividade financeira do Estado, seja no que concerne aos dados oriundos da Economia e da Ciência das Finanças. Se, a princípio, conceitos jurídicos e econômicos foram combinados sem o necessário recorte, atualmente, a proibição da inserção das realidades econômica e financeira no campo fiscal levou ao extremo oposto. “Vale dizer, desconsideram-se dados econômicos e financeiros efetivamente jurisdicizados, sob a alegação infundada de tratar-se de realidade econômica não pertencente ao mundo do direito”.⁹⁴ A crítica de Ayres Barreto projeta-se nos recortes internos e externos da disciplina jurídica do tributo. O autor propõe uma correção de rota, a retificação dos exageros, sem, contudo, prejudicar os limites já estabelecidos para as disciplinas.

Com efeito, alguns temas parecem não estar confortavelmente ajustados aos limites traçados entre as disciplinas. São tópicos que deixam antever o teor de arbitrariedade e a insuficiência prática do corte epistemológico da disciplina jurídica do tributo, porquanto reclamam elementos dos dois âmbitos de análise para adquirir seu sentido usual.

Um dos casos mais emblemáticos é o das contribuições, que põem em xeque o conceito tradicional de tributo e a divisão de espécies tributárias que considera apenas o fato gerador, a hipótese de incidência ou mesmo o binômio “hipótese de incidência e base de cálculo”. Ao contrário do que dispõe o art. 4º, II, do Código Tributário Nacional, a destinação é precisamente o critério escolhido para distinguir as contribuições das demais espécies tributárias. Decerto não se pode afirmar que a alusão à destinação dos recursos arrecadados seja uma exclusividade da análise das contribuições. Em alguma medida, o problema da destinação das receitas tributárias nunca deixou de ser ao menos tangenciado na análise do Direito Tributário. A relação receita-despesa faz parte do estudo das taxas e das contribuições de melhoria, ainda que não seja este o critério para definição dessas espécies tributárias. O caso das contribuições, todavia, é especialmente significativo por duas razões: (1) por tomar a destinação legal das receitas como critério distintivo das demais espécies tributárias, elemento até recentemente proscrito na definição do tributo, e (2) pela importância assumida por esse tributo na década de 1990.⁹⁵

⁹⁴ BARRETO, Paulo Ayres. **Elisão Tributária**: limites normativos. São Paulo (Tese de Livre-docência), USP, 2008, p.45.

⁹⁵ As controvérsias jurídicas acerca do conceito, da natureza e dos parâmetros de controle judicial das contribuições (sociais, de intervenção e de interesse de categorias profissionais) são um dos pontos centrais da tributação no correr dos anos 1990. A propósito do tema, conferir as seguintes decisões do Supremo

De modo mais amplo, Eurico Marco Diniz de Santi questiona a própria possibilidade da existência de autonomia entre Direito Tributário e Direito Financeiro. A discussão sobre a carga tributária crescente no correr nas últimas décadas pode ser feita sem referência ao tema do gasto público? É correto desarticularem-se ambos os problemas? A resposta do autor é negativa. Para Eurico de Santi, é preciso propor novo enfoque para o exame dos tributos e dos gastos públicos, de modo a incluí-los conjuntamente “no contínuo processo de causalidade jurídica, favorecendo o desenvolvimento de formas de controle das despesas do Estado”.⁹⁶ A proposta é mais ampla e radical do que a de Paulo Ayres Barreto. Já não se trata de retificar excessos ou de discutir casos pontuais, mas de rever a possibilidade de autonomia em si, que é peremptoriamente negada pelo autor. “A chamada ‘autonomia didática’ é auto-limitação que não encontra justificativa no nível do objeto (direito positivo)”, afirma Eurico de Santi. Reaproximar Direito Financeiro e Tributário, por outro lado, não implica acolher fatos financeiros sem relevância jurídica, nem misturar searas distintas e inconciliáveis⁹⁷: “O direito é uno e contínuo no processo de causalidade jurídica. Cingi-lo implica mutilar sua inerente complexidade, causando prejuízo na análise de novos fenômenos e novas perspectivas do direito tributário”.⁹⁸

Não é apenas do ponto de vista tributário que a separação repercute. No que toca ao Direito Financeiro, também não se fez sem consequências práticas. A relação entre este e o Direito Tributário tem sido marcada por uma significativa “assimetria conceitual” entre os dois saberes jurídicos. Tomamos aqui a expressão empregada pelo jurista argentino Horacio Corti⁹⁹ para referir-se à forte tendência a excluir do debate jurídico aspectos da atividade financeira que não digam respeito à tributação e remetê-los ao plano das questões

Tribunal Federal: RE 100.790, de 1984, e ADC 8, de 1999, ambas sobre a natureza tributária das contribuições; ADC 3, de 1999, sobre a desnecessidade de lei complementar; RE 138284, de 1992, classifica as diferentes espécies de contribuições; RE 148331, 1992, distingue contribuições e impostos, entre outras. Sobre o tema, ver: BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições**: regime jurídico, destinação e controle. São Paulo: Noeses, 2006, p.22, 23 et passim.

⁹⁶ SANTI, Eurico de Marco Diniz de; CANADO, Vanessa Rahal. Direito Tributário e Direito Financeiro: reconstruindo o conceito de tributo e resgatando o controle da destinação. In: VASCONCELLOS, Roberto França. (Coord.). **Direito Tributário**: política fiscal. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 258.

⁹⁷ IVO, Gabriel. Direito Tributário e Orçamento. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Org.). **Direito Tributário**: homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 871-889.

⁹⁸ SANTI, Eurico de Marco Diniz de; CANADO, Vanessa Rahal. Direito Tributário e Direito Financeiro: reconstruindo o conceito de tributo e resgatando o controle da destinação. In: VASCONCELLOS, Roberto França. (Coord.). **Direito Tributário**: política fiscal. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 273-4.

⁹⁹ Ver deste autor: CORTI, Horacio G. **Derecho Constitucional Presupuestario**. Buenos Aires: Lexis Nexis Argentina, 2007; CORTI, Horacio G. **Derecho Financeiro**. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1997.

políticas ou dos estudos econômicos.¹⁰⁰ Sutilmente, aquilo que deveria ficar de fora apenas da análise tributária (recorte interno) é também excluído do controle judicial (recorte externo). Como exemplo, o professor argentino cita a obra clássica de Dino Jarach, intitulada “Finanzas Públicas y Derecho Tributario”. O título do livro já estaria a indicar que o tributo é objeto de análise jurídica, enquanto o gasto público estaria relegado à abordagem de outra natureza. Os dois objetos são vistos de pontos de vista diversos, e só o dos tributos é estritamente jurídico.¹⁰¹

O alerta do jurista portenho parece aplicar-se igualmente à realidade brasileira. Aqui também foram silenciosamente excluídas do conhecimento jurídico sistemático questões relativas à atividade financeira do Estado e, especialmente, ao orçamento público.¹⁰² O problema, certamente, vai além dos títulos e mesmo dos conteúdos de obras doutrinárias. A exclusão da abordagem jurídica traz consequências institucionais relevantes, que vão desde a estruturação curricular dos cursos de Direito ao tratamento jurídico dado à matéria pelos tribunais. A título de exemplo, basta lembrar a forte tendência que havia na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, até 2008¹⁰³, de afastar o cabimento de ações diretas de inconstitucionalidade em matéria orçamentária. Na prática, a negativa do controle abstrato de constitucionalidade tinha por efeito a exclusão das normas orçamentárias – lei orçamentária anual, lei de diretrizes orçamentárias e plano plurianual –

¹⁰⁰ Afirma Horacio Corti: “Admite-se, de forma implícita, a existência de uma distinção conceitual básica (a diferença entre o tributo e o restante dos institutos financeiros), que, por sua vez, conduz a certa organização do saber: a separação do direito tributário do direito financeiro. Ou a cisão do direito financeiro em duas partes: o direito tributário e o direito financeiro não tributário. Ademais, tem-se também, quase naturalmente, uma decorrência teórica e prática um tanto curiosa: que todo (ou a maior parte) do interesse cognoscitivo recaiu, nas últimas décadas, sobre o direito tributário.” CORTI, Horacio G. **Derecho Constitucional Presupuestario**. Buenos Aires: Lexis Nexis Argentina, 2007, p. XXVII.

¹⁰¹ CORTI, Horacio G. **Derecho Constitucional Presupuestario**. Buenos Aires: Lexis Nexis Argentina, 2007, p. XXIV e ss.

¹⁰² É interessante observar a existência de exemplo igualmente ilustrativo na doutrina nacional, a obra de Eurico Marcos Diniz de Santi “Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas”. O livro propõe metodologia inovadora para o ensino do Direito Tributário, mas não escapa da mesma assimetria conceitual de que nos fala Horácio Corti, como, aliás, observa-se no título da obra. Ver: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas**: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico. São Paulo: Editora Saraiva, 2007.

¹⁰³ Em 2008, no julgamento de medida cautelar requerida no âmbito da ADI 4.048, proposta contra medida provisória que determinava a abertura de créditos extraordinários fora das hipóteses constitucionais, o Supremo Tribunal Federal rediscutiu a orientação tradicional. Por maioria, o Tribunal concedeu a ação e deferiu a cautelar. No mesmo ano, o STF julgou a ADI 3.949, também sobre matéria orçamentária. Neste caso, todavia, o Tribunal conheceu a ação, mas indeferiu a cautelar. A partir de tais julgamentos, é possível afirmar que a Corte Constitucional deu claros sinais de rever sua orientação tradicional. CORREIA NETO, Celso de Barros, O Orçamento Público e o Supremo Tribunal Federal. In: SCAFF, Fernando Facury; CONTI, José Maurício. (Org.). Orçamentos Públicos e Direito Financeiro. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 2011, p. 111-126.

de qualquer forma de controle judicial.

Na verdade, não se trata de decisão formal ou censura explícita, mas “uma maneira histórica de conformar-se o conhecimento do direito”.¹⁰⁴ A assimetria conduz à irrelevância jurídica do fenômeno financeiro, por meio de tripla exclusão: do controle judicial, do mundo jurídico e do âmbito do conhecimento.¹⁰⁵ Três dimensões entrelaçadas, segundo a visão de Corti, da qual compartilhamos.

2.8 Disciplina jurídica do tributo, incentivos e renúncias

A análise dos contornos internos e externos da disciplina jurídica do tributo não se fez a título didático, apenas para situar o leitor no objeto deste estudo. Acreditamos que as fronteiras que definem o que está dentro e o que está fora da análise jurídica e, especialmente, da análise financeiro-tributária, trazem efeitos importantes para a análise dos incentivos e das renúncias fiscais. Queremos destacar aqui três efeitos: (a) a exclusão de certos elementos; (b) a repercussão que a divisão de disciplinas projeta na definição dos conceitos; e (c) a exclusão da dimensão coletiva do tributo, na relação tributária.

O primeiro implica acentuar ausências, destacar aspectos cuja falta, a nosso ver, afeta a compreensão dos incentivos e das renúncias fiscais. Pelo que até aqui já se disse, tem-se claro que cada recorte, cada divisão, cada separação, traçada para dar os contornos da disciplina jurídica do tributo, implica deixar de lado determinada sorte de elementos ou aspectos, seja porque não têm pertinência jurídica, seja porque não têm pertinência jurídico-tributária.

Os elementos excluídos são de duas ordens, como os recortes que lhe dão causa. Primeiro, no que concerne aos recortes externos, nota-se a tendência, *prima facie*, de afastar do exame jurídico do tributo argumentos relativos à finalidade e à eficácia das exações. Seriam esses aspectos relegados à política e à economia (ciência das finanças), respectivamente, e, portanto, não deveriam ser levados em conta no debate jurídico-tributário. Segundo, quanto aos recortes internos, especialmente à separação entre Direito

¹⁰⁴ CORTI, Horacio G. **Derecho Constitucional Presupuestario**. Buenos Aires: Lexis Nexis Argentina, 2007, p. XXVII.

¹⁰⁵ CORTI, Horacio G. **Derecho Constitucional Presupuestario**. Buenos Aires: Lexis Nexis Argentina, 2007, p. XXVI.

Tributário e Financeiro, afasta-se o tributo do contexto geral da atividade financeira e deixa-se de lado a destinação das receitas tributárias. Dessa forma, o ponto de vista jurídico do tributo é limitado às relações que se estabelecem entre fisco e contribuinte, seja em potência, na competência tributária, seja em abstrato, na regra-matriz de incidência tributária, seja em concreto, relação jurídica constituída pelo lançamento. Os efeitos, a finalidade e a destinação dos recursos são relegados à análise marginal, senão de todo excluídos.

No caso dos incentivos e das renúncias fiscais, tais ausências se fazem sentir. Os parâmetros tradicionais de abordagem da tributação que concentram atenção em competência, regras-matriz e fato gerador não parecem de todo adequados ao estudo do tema. O exame das exonerações fiscais não prescinde dos que são ordinariamente deixados de lado pelas exclusões que conformam a disciplina do Direito Tributário.

Este ponto já fora assinalado no capítulo precedente. De fato, não nos parece produtora a análise dos incentivos fiscais que não leve em consideração elementos relativos à eficácia, finalidade e destinação de recursos. A desconsideração dos elementos de finalidade e eficácia elimina aspectos fundamentais do conceito de incentivo fiscal e, provavelmente, os parâmetros mais significativos de seu controle judicial. Da mesma forma, também não se afigura produtivo exame da noção de renúncia fiscal, senão considerando-se que é instrumento de direcionamento de recursos por meio do sistema tributário. Aliás, é esta a função do conceito cunhado por Stanley Surrey, na década de 1960, e incorporado pela Constituição Federal de 1988 e pela Lei Complementar n. 101, de 2000.

O segundo aspecto que aqui levamos em conta diz respeito à separação entre Direito Tributário e Direito Financeiro e à maneira como a divisão repercute de forma particularmente significativa no exame das exonerações fiscais. A divisão das disciplinas projeta-se na distinção e na definição dos conceitos de incentivo fiscal e renúncia de receita. O tema da desoneração também se mostra dividido. Na perspectiva do Direito Tributário, encontram-se institutos fiscais – *e.g.*, isenção, remissão, anistia, redução de base de cálculo – que se prestam à finalidade de indução de comportamentos por meio do sistema fiscal e as normas que compõem o regime jurídico aplicável. Na perspectiva do Direito Financeiro, o interesse volta-se à repercussão que podem ter essas medidas tributárias nas finanças e nos orçamentos públicos. O primeiro ponto de vista remete ao

conceito de incentivo ou benefício fiscal; o segundo, ao de renúncia de receita, gasto tributário ou despesa fiscal. De ambos os lados, fala-se sobre o mesmo objeto, mas fala-se de forma diferente.

O mesmo fenômeno está dividido entre duas partes ou pontos de vista; dois sentidos para idêntico referente¹⁰⁶: o fenômeno da desoneração fiscal. Aqui está o último aspecto que pretendemos explorar neste capítulo. Mais do que uma divisão de conceitos entre duas disciplinas, há certa contrariedade entre ambas as noções, como se uma denotasse a face positiva (do incentivo) e outra a face negativa (da renúncia) do mesmo objeto, como o lado côncavo e o lado convexo da mesma superfície.

Ao explorar a temática da autonomia do Direito Tributário, sustentamos que, ao fim, o que se obtém é um ponto de vista sobre o tributo, deslocado da atividade financeira e focado primordialmente na relação entre fisco e contribuinte, em seus diferentes aspectos: competência, regra-matriz e lançamento. Daí decorreria o antagonismo que marca o discurso do Direito Tributário, construído a partir de dois sujeitos ou posições opostas. Diante disso, não nos parece despropositado supor que a carga valorativa dos conceitos “incentivo” e “renúncia” seja também produto desta oposição e que, por conseguinte, remeta às duas posições antagônicas da relação jurídica tributária. Em outras palavras, a oposição “incentivo-renúncia” reporta-se ao antagonismo “contribuinte-fisco”.

A percepção das diferentes cargas valorativas que subjazem aos conceitos aqui

¹⁰⁶ A distinção entre sentido (ou significado) e referente remete-nos às Ciências da Linguagem, em especial, às obras de Saussure e Frege. Com as noções, pretende-se separar o objeto que se designa (referente) e a maneira de o fazer (sentido). Por quê? Em geral, se dois sentidos remetem-se ao mesmo referente, é possível intercambiá-los sem prejuízo para a compreensão do que se fala (por exemplo, as palavras “cão” e “cachorro”). No entanto, isso nem sempre é verdade. “As línguas naturais têm com efeito o poder de construir o universo ao qual se referem; podem pois obter um UNIVERSO DE DISCURSO imaginário” (DUCROT, Oswald; TODOROV, Tzvetan. **Dicionário Enciclopédico das Ciências de Linguagem**. trad. Alice K. Miyahsiro, et alii. São Paulo: Perspectiva, 2007, p. 229). Esse é um dado importante porque, em certos contextos, como neste estudo, a maneira diferente (sentido) de falar do mesmo objeto revela os distintos pontos de vista a partir do quais é enxergado. O discurso nunca é neutro: “as palavras, expressões e proposições mudam de sentido segundo as posições sustentadas por aqueles que as empregam”. (PÊUCHEUX, M. **Semântica e Discurso**: uma crítica à afirmação do óbvio. Campinas: Unicamp, 1988, p. 160). Freda Indursky dá um bom exemplo, ao analisar os diferentes efeitos de sentido que se constroem em torno do Movimento dos Trabalhadores Rurais Sem Terra (MST) no Brasil. Aquilo que, no discurso dos proprietários rurais, dá-se o nome de “invasão” para destacar o sentido de violação à propriedade privada e à lei, no discurso dos militantes do movimento, chama-se “ocupação”, o que sugere a ação legítima e pacífica de adentrar em terras abandonadas. As duas palavras – “invasão” e “ocupação” – nomeiam a mesma prática, mas produzem significados diferentes, ou melhor, opostos. Um delas é correta e a outra não? Não. Há um sentido correto, exato e neutro? Não, cada qual imprime uma direção de sentido, revela a fala de uma posição-sujeito. INDURSKY, Freda. De Ocupação a Invasão: efeitos de sentido no discurso do/sobre o MST. In: INDURSKY, Freda et al. **Os múltiplos territórios da Análise do Discurso**. Porto Alegre: Sagra Luzzatto, 1999.

referidos não é constatação exclusivamente nossa. Misabel de Abreu Machado Derzi, ao tratar dos princípios reitores da renúncia de receita tributária, apresenta semelhante observação:

Se certas expressões como *benefícios fiscais, favores, incentivos e subsídios* trazem uma conotação de vantagem, ganho ou proveito em favor do contribuinte, outras como *renúncia de receita, despesas tributárias* ou *fiscais* denunciam a preocupação contemporânea com a necessidade de controle financeiro e orçamentário dos *gastos* que as regras exonerativas de exceção acarretam.¹⁰⁷

Na verdade, esta oposição ou disputa de sentido que marca a relação das duas definições aqui mencionadas é efeito que produzem as relações de poder no jogo de sentidos. “Todo dizer apaga necessariamente outras palavras, produzindo um silêncio sobre os outros sentidos”, explica Eni Orlandi.¹⁰⁸ E, neste caso, não é diferente. No que nos interessa, cabe destacar que o antagonismo fisco-contribuinte e o estranhamento da relação tributária em face dos demais elementos da atividade financeira não deixa espaço para um terceiro ponto de vista fundamental ao exame dos incentivos fiscais – a dimensão coletiva dos tributos. Trata-se de ponto de vista daquele que está fora da relação jurídica, não atua em nome do Fisco, nem é contribuinte. No entanto, mesmo não sendo credor ou devedor, enxerga naquela situação algo que lhe diz respeito, algo que transcende a esfera jurídica do indivíduo tributado.

Aliomar Baleeiro, ao analisar as diretrizes que devem presidir o sistema tributário, apontava a “necessidade de acomodar três interesses ou pontos de vista, não dizemos antagônicos, mas nem sempre coincidentes: o ponto de vista do Estado, vale dizer, dos poderes públicos, o do contribuinte e o da comunidade social.”¹⁰⁹ O terceiro ponto de vista nos parece essencial para o exame dos incentivos fiscais e perdeu-se com o afastamento entre o Direito Tributário e os demais elementos ou aspectos da atividade financeira. Dizemos que é essencial porque, nas exonerações, ao contrário das relações tributárias de débito, não é a propriedade privada que precisa ser protegida. São os interesses coletivos que justificam a concessão do benefício fiscal.

¹⁰⁷ DERZI, Misabel de Abreu Machado. Princípios constitucionais que regem a renúncia da receita tributária. **Revista Internacional de Direito Tributário**. Belo Horizonte, v.1, n.1, jan./jun., 2004, p.335. (Grifo original).

¹⁰⁸ ORLANDI, Eni. **Discurso e Texto**: formulação e circulação dos sentidos. 3ª ed. Campinas: Pontes, 2008, p. 128.

¹⁰⁹ BALEEIRO, Aliomar. **Alguns Andaimos da Constituição**. Aloísio Maria de Oliveira Editor, 1950, p. 12.

Sendo assim, a abordagem dos incentivos (e das renúncias) fiscais demanda visão unitária do fenômeno fiscal, que leve em conta a finalidade, o efeito e a destinação dos recursos, bem como considere a dimensão coletiva dos tributos. É isso, ou não se logrará êxito em seu exame: ter-se-á sempre análise pela metade, unilateral e essencialmente incompleta. Um estudo que acentue ausências, considere os elementos faltantes e reposicione os benefícios fiscais no contexto da atividade financeira é a tarefa que se pretende empreender nas páginas que seguem.

CAPÍTULO III – INCENTIVOS, FISCALIDADE E EXTRAFISCALIDADE: OS FINS E OS EFEITOS DA TRIBUTAÇÃO

[...] no mundo da fiscalidade, existem mais coisas e coisas mais graves do que aquelas que estamos habituados a imaginar.

Sérgio Vasques. **Os Impostos do Pecado**. p. 37.

3.1 Extrafiscalidade, Estado fiscal e atividade financeira

Assumimos, no capítulo anterior, a premissa de que os limites que dão contorno ao Direito Tributário, separando-o do Direito Financeiro – e definindo o que é e o que não é importante para tal disciplina –, tendem a apartá-lo das demais instituições que compõem o quadro jurídico-teórico das finanças públicas e afastar preocupações atinentes à finalidade e à eficácia dos tributos. Também admitimos que a análise jurídica dos incentivos fiscais e renúncias transcende os estritos limites da relação impositiva e do fato gerador, implica perscrutar a finalidade e mesmo os resultados externos que enseja. Todos esses elementos encontram-se além da obrigação tributária e, nessa medida, transbordam os limites ordinários de disciplina jurídica das exações.

Em rigor, tais preocupações não são de todo excluídas da dogmática jurídica do Direito Tributário. Há, com efeito, certo espaço reservado no quadro teórico dessa disciplina onde cabem – ainda que de forma marginal – aspectos ordinariamente excluídos de seu foco principal de atenção, que é o adimplemento da obrigação tributária. É esse *locus* teórico da noção de “extrafiscalidade” espaço no qual se insere o tema dos incentivos fiscais no panorama da dogmática jurídica atual.

Não por outra razão, compreender o que se entende hoje por “extrafiscalidade” tem importância direta para a formulação do conceito de incentivo e renúncia fiscal e para a definição de seus parâmetros jurídicos de controle. A discussão acerca dos parâmetros que caracterizam o regime da extrafiscalidade permite examinar a questão da finalidade constitucional dos tributos e apontar a função dos incentivos fiscais como instrumentos da atividade financeira do Estado.

3.2 O Discurso Extrafiscal: o tributo além do Direito Tributário?

Uma das primeiras considerações a se fazer a respeito do tema é que a extrafiscalidade não se situa no plano dos conceitos de direito positivo, objeto de definição expressa pela legislação em vigor, como é o caso de “tributo”, “isenção”, “remissão”, previstos no Código Tributário Nacional, e “renúncia de receita”, previsto na Lei de Responsabilidade Fiscal. A noção parece situar-se, originariamente, como construção doutrinária, o que, contudo, não lhe retira a relevância prática, nem nega que a expressão encontre também, vez por outra, menção em leis e decisões judiciais e administrativas.¹¹⁰

A expressão “extrafiscalidade” designa situação atípica de exercício da competência tributária: a existência de elementos *a mais* que justificam o tratamento particularizado de certas situações ou normas tributárias. O termo sugere situação que foge ao padrão ordinário da tributação, a chamada “fiscalidade”, e, dessa forma, alarga a fronteira da disciplina jurídica da tributação para acrescentar elementos *prima facie* estranhos, por estarem além do interesse arrecadatório.

Há certa ambiguidade no adjetivo “extrafiscal”. O prefixo “extra”, na palavra, sugere a inclusão, no debate tributário, de elementos que dele, em princípio, não fariam parte; elementos que lhe são estranhos, ou seja, “*extra-fiscais*”. O conceito parece formar-se pela distinção entre o que normalmente está “dentro” e o que normalmente está “fora” do Direito Tributário e deixa subentendida a noção de que a tributação deve ser, em alguma medida, neutra e não deve perseguir outros fins, senão arrecadar.

No que se refere à neutralidade, o termo traz no étimo opção político-ideológica clara: o tributo, tanto quanto possível, não deve interferir no processo de trocas econômicas. Mas, ao mesmo tempo em que aponta essa diretriz de estruturação do sistema fiscal, a ideia de extrafiscalidade sugere também que o tributo pode ir além e, de fato, alterar o curso dos acontecimentos sobre os quais incide. Isto é, a atividade tributária, mesmo que não deva, sempre pode fazer – para o bem ou para o mal – mais do que apenas

¹¹⁰ As palavras “extrafiscalidade” e “extrafiscal” são mencionados em vários julgados do Supremo Tribunal Federal, por exemplo: RE n. 199.619-6/PE, Relator Ministro Maurício Corrêa, DJ. 7.2.97; ADI n. 1.276-2, Relatora Ministra Ellen Gracie, DJ 29.11.2002; Ag. Rg. no AI n. 468.801-0/SP, Relator Ministro Eros Grau, DJ 15.10.2004; Ag. Reg. no AI n. 583.636/MS, Relator Ministro Joaquim Barbosa, DJ 29.4.2010; ADI n. 2.549, Relator Ministro Ricardo Lewandowski, DJ 30.9.2011, entre outros.

prover os cofres públicos.¹¹¹

Para a análise do tema dos incentivos fiscais, o debate que subjaz à extrafiscalidade mostra-se especialmente relevante porque acentua a natureza instrumental e a dimensão finalística dos tributos, não só como meios de financiamento do poder público, mas também como mecanismos capazes de interferir nas atividades econômicas, (re)alocar recursos e induzir condutas no contribuintes. Do ponto de vista conceitual, a extrafiscalidade permite lidar de forma consciente com elementos atinentes à eficácia e à finalidade em matéria tributária. E, ao trazer tais elementos à consideração jurídica, alerta para a possibilidade de examinar o regramento da atividade financeira – e, sobretudo, tributária – para além de si mesma, no que esta atividade projeta na conduta do cidadão.

3.3 Atividade financeira, fiscalidade e extrafiscalidade

O caráter instrumental e o elemento finalístico do tributo, ressaltados no conceito de extrafiscalidade, são premissas teóricas que, de uma forma ou de outra, afetam todo o Direito Financeiro. A atividade financeira – e, de resto, também a tributária – é, por definição, instrumental: “consiste, em síntese, na criação, obtenção, gestão e dispêndio do dinheiro público para a execução dos serviços afetos ao Estado”.¹¹²

A bem da verdade, deve-se reconhecer que a expressão “atividade financeira” tem ao menos dois sentidos: designa tanto a atividade desenvolvida no âmbito das finanças (fato) quanto as regras que sobre ela se aplicam (norma jurídica). Do ponto de vista jurídico, sob a denominação de atividade financeira do Estado, agrupa-se o conjunto de competências constitucionais que abarcam as ações desenvolvidas pelo Poder Público a fim de propiciar os meios, fática e juridicamente, necessários ao exercício das demais competências constitucionais. Afinal, “a só atribuição de competência – encargo – sem a designação dos recursos”, isto é, dos meios para auferi-los, “tornaria impossível a aplicação da norma de competência, em face da impossibilidade jurídica de integração de seu conteúdo por ato de interpretação”.¹¹³ A noção de atividade financeira confere unidade

¹¹¹ Sobre a presença dos tributos no curso da história, ver: ADAMS, Charles. **For Good and Evil: the impact of taxes on the course of civilization**. 2^a ed. Lanham: Mandison Books, 2001.

¹¹² BORGES, José Souto Maior. **Introdução ao Direito Financeiro**. 2^a ed. São Paulo: Max Limonad, 1998, p.39.

¹¹³ IVO, Gabriel. **Constituição Estadual: competência para elaboração da Constituição do Estado-membro**.

a uma estrutura bifronte de competências, que inclui, de um lado, as receitas, ou mais precisamente, o conjunto de competências arrecadatórias, e, de outro, as despesas públicas, ou seja, o conjunto de competências para realização do gasto público. Agrupado, esse plexo de competências reúne os diversos elementos do conceito de atividade financeira do Estado: meios para alcançar, direta ou indiretamente, o atendimento do interesse público e conferir realidade aos objetivos e valores constitucionais.¹¹⁴

Os tributos não fogem a essa regra. Da mesma forma que os demais elementos da atividade financeira, também apresentam natureza instrumental,¹¹⁵ como meios de que se vale o Estado para fazer frente às atribuições que lhe impõe a ordem constitucional. No que se refere à atividade tributária, é comum afirmar-se que ela se volta à consecução do interesse público de duas maneiras: mediatamente, como meio de geração de receitas públicas, e imediatamente, como meio de intervenção na ordem econômica.¹¹⁶

Na primeira situação, diz-se que a persecução do interesse público não se dá diretamente pela atividade tributária, que apenas subministra recursos necessários à existência e ao funcionamento de instrumentos, instituições e sujeitos da Administração pública, estes, sim, responsáveis pelo atendimento direto do interesse público. Aqui, o caráter medial das exações faz ver a estrita vinculação entre receitas e despesas públicas, os dois lados da atividade financeira. Na segunda situação, o tributo deixa de ser apenas pressuposto do exercício das demais competências constitucionais e passa a ser, ele próprio, instrumento direto da efetivação de interesses, valores e finalidades prestigiadas no ordenamento jurídico, independentemente da realização de despesa pública ou mesmo em lugar dela.

À primeira situação a linguagem jurídica dá o nome de “fiscalidade” e à segunda, de “extrafiscalidade”. “Quando as funções sociais prevalecem sobre as financeiras

São Paulo: Max Limonad, 1997, p.89.

¹¹⁴ “Há a ‘necessidade-fim’, ou seja, o bem jurídico-político, no caso, tutelado, e a imperiosa existência das ‘necessidades-meio’, para que a primeira possa ser prestada”, afirma Regis Fernandes de Oliveira. OLIVEIRA, Regis Fernandes de. Curso de Direito Financeiro. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 2006, p. 58.

¹¹⁵ “O Direito Tributário não tem objetivo (imperativo econômico-social) próprio; ou melhor, como todo o Direito Positivo, o Direito Tributário tem natureza instrumental e seu ‘objetivo próprio’ (razão de existir) é ser um instrumento a serviço de uma política. Esta (a Política) é que tem seus próprios e específicos objetivos econômico-sociais”. BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3ª ed. São Paulo: Lejus, 2002, p. 596.

¹¹⁶ Nesse sentido, ver: BORGES, José Souto Maior. **Introdução ao Direito Financeiro**. 2ª ed. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 60, ALABERN, Juan Enrique Varona. **Extrafiscalidad y Dogmática Tributaria**. Madrid: Marcial Pons, 2009, p.17, entre outros.

(meramente fiscais), estamos diante da finança extrafiscal”, explica José Souto Maior Borges, em obra clássica de introdução do Direito Financeiro.¹¹⁷ Embora isso nem sempre seja posto com clareza, o critério que se leva em conta na oposição “fiscalidade-extrafiscalidade” é fundamentalmente o da finalidade ou eficácia projetada. Em linhas gerais, é possível afirmar que a fiscalidade designa situação em que se usa do tributo para o atendimento de objetivos, estrita ou predominantemente, financeiros, isto é, para arrecadar. E a extrafiscalidade, por sua vez, define-se pela negativa: será extrafiscal toda atividade tributária que se guie, exclusiva ou preponderantemente, por outros critérios, objetivos ou interesses diversos da aquisição de recursos públicos.¹¹⁸ Ali, considera-se o tributo como pressuposto do gasto público, elemento necessário à atividade estatal; aqui, como instrumento de política pública, levando-se em conta as implicações que pode projetar para além da atividade financeira do Estado, na conduta dos particulares.

Na prática, não é de todo simples separar as duas noções. Quanto à forma ou estrutura, não há diferença perceptível: “em nada se distinguem formalmente os tributos fiscais dos extrafiscais”,¹¹⁹ exceto no que se refere, obviamente, às derrogações e

¹¹⁷ BORGES, José Souto Maior. **Introdução ao Direito Financeiro**. 2ª ed. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 60.

¹¹⁸ A mesma observação serve também para o conceito de parafiscalidade, que, no entanto, não dá a ideia exceção, mas de similitude. Relatando as origens do termo, Aliomar Baleeiro atribui seu primeiro registro ao “Inventário Schumann”, realizando na França, em 1946, a fim de levantar e classificar os encargos referentes a entidades autônomas e depositárias de poder tributário por delegação. Essas entidades autônomas eram definidas como “parafiscais”. (BALEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7ª ed. rev. e compl. À luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional n.º 10/1996 por Misabel Derzi, Rio de Janeiro: Forense, 2005, p.584). Daí o termo “parafiscalidade”, para nomear a condição ou qualidade do que é “parafiscal”: similar ao tributo. A princípio, nesta categoria estaria incluída toda sorte de “contribuições” destinadas ao sustento de instituições que atuariam em paralelo ao Estado, sem compor o quadro da Administração direta, especialmente, entidades previdenciárias e de assistência social. Os recursos assim auferidos não seriam propriamente impostos, não estando, por conseguinte, submetidos às mesmas restrições que eles, nem ao controle orçamentário. Seria este, aliás, o uso inicial do termo “parafiscalidade”: assinalar a existência de cobranças semelhantes a tributos, mas afastadas deste regime jurídico-tributário clássico (legalidade) e do orçamento estatal (FRANCO, António L. de Souza. **Finanças Públicas e Direito Financeiro**. 4ª ed. vol II, Coimbra Almedina, 2007, p. 76). No Direito português, Sousa Franco contrapõe ainda as “parafinanças” às “finanças”, da mesma maneira que se contrapõem “fiscalidade” e “parafiscalidade”. O jurista português explica que, ao lado do sistema financeiro clássico, no século XX, outros sistemas financeiros marginais ou laterais “integraram também a máquina estadual, mas com diversas estruturas, finalidades e natureza, devido à assunção de novas funções econômicas e sociais por parte do Estado.” (FRANCO, António L. de Souza. **Finanças Públicas e Direito Financeiro**. 4ª ed. vol II, Coimbra Almedina, 2007, p. 73). São institutos públicos ou privados, voltados a finalidades públicas, que teriam por função substituir a atuação direta do Estado. Essas finanças teriam a possibilidade de se esquivar do regime jurídico da fiscalidade, ao menos em parte, uma vez que seriam criadas sem intervenção legislativa, à margem, portanto, da autorização e do controle parlamentares. Vale destacar, entretanto, que não é este o sentido vigente do termo “parafiscalidade”, que, no direito brasileiro, não escapa do regime jurídico aplicável aos tributos.

¹¹⁹ ATALIBA, Geraldo. Apontamentos de Ciência das Finanças, Direito Financeiro e Direito Tributário. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 1969, p. 148.

peculiaridades que são próprias do fenômeno extrafiscal, expressamente previstas no direito positivo. Ademais, quanto à finalidade, também parece conviver em cada norma tributária um tanto de ambas as preocupações – arrecadação e intervenção –, seja no nível da finalidade visada, seja no da eficácia produzida. De certo modo, há, nos tributos voltados à arrecadação, um quê de extrafiscal: outros fins, outros efeitos ou outros interesses.

O convívio entre as duas situações não lhes retira a importância conceitual e prática, antes permite constatar que “no mundo da fiscalidade, existem mais coisas e coisas mais graves do que aquelas que estamos habituados a imaginar”, como afirma Sérgio Vasques¹²⁰, na frase que serve de epígrafe deste capítulo.

3.4 O Tributo na Constituição e a noção de Estado fiscal

As finanças públicas, diferentemente das privadas, não se submetem às leis de mercado, nem se baseiam diretamente em trocas econômicas. No caso do Estado, são as competências constitucionais, as finalidades públicas e as despesas que estas ensejam que determinam o montante de receitas que devem ser providenciadas. E, para tanto, o Poder Público faz jus a instrumento de que não dispõe o particular – o tributo.¹²¹

A relação tributária é essencialmente distinta das relações privadas, nas quais vigora a liberdade de iniciativa e a autonomia da vontade. A transferência de recursos operada do particular para o ente estatal, por meio da atividade impositiva, não carece ser feita de forma espontânea, nem depende do consentimento individual de cada cidadão. Seu consentimento existe apenas de forma prévia e indireta, por meio do Parlamento. A obrigação é *ex lege*, não *ex voluntate*, como consta de definição clássica de tributo, incorporada pelo art. 3º do Código Tributário Nacional.

Os tributos são o meio pelo qual o Estado obtém recursos para o atendimento das competências institucionais – encargos ou atribuições – a que é vinculado pela

¹²⁰ VASQUES, Sérgio. Os Impostos do Pecado: o Álcool, o Tabaco, o Jogo e o Fisco. Coimbra: Almedina, 1999, p. 37.

¹²¹ “Aqui temos, em breves palavras, a explicação das finanças públicas: o Estado pretende que sejam satisfeitas determinadas necessidades coletivas; para tanto propõe-se produzir bens; mas a produção de bens implica despesas; o Estado precisa, portanto, de obter receitas para cobrir essas despesas, isto é, precisa de dinheiro, de meios de financiamento.” TEIXEIRA, José Joaquim Ribeiro. **Lições de Finanças Públicas**. Coimbra: Editora Coimbra, 1997, p. 23.

Constituição. Pelo instrumento fiscal, “o Estado supre-se das economias privadas a fim de atender às carências públicas”.¹²² Não se trata de mera constatação de ordem econômica ou justificativa metajurídica. O sistema constitucional assinala para o tributo a função primordial de financiamento das atividades públicas, ao passo que restringe a exploração econômica por parte do Estado e relega a papel secundário os demais instrumentos de captação de receitas públicas.

A doutrina chama de “Estado Fiscal”¹²³ o modelo de “estado cujas necessidades financeiras são essencialmente cobertas por impostos”.¹²⁴ A referência a impostos em particular, e não a quaisquer tributos em geral, explica-se porque “o imposto, como meio de financiamento geral, independente de prestações estatais concretas, permite ao Estado a necessária mobilidade e independência no financiamento das tarefas públicas”, como salienta Juan Manuel Barquero Estevan.¹²⁵ A ausência de bilateralidade cria certa independência nas escolhas (orçamentárias) do Estado, em relação aos contribuintes individualmente considerados, e assim “permite assegurar a racionalidade das decisões financeiras e facilitar a execução de medidas [...] necessárias, embora impopulares”.¹²⁶ Ademais, a vinculação, na hipótese de incidência, a prestações estatais concretas pressupõe decisão prévia, a respeito das despesas públicas, e não possibilita realizar rigorosamente a distribuição equitativa de cargas fiscais a serem suportadas pelos cidadãos,¹²⁷ nem o custeio de serviços ou tarefas prestadas difusamente à sociedade.

A ideia de Estado Fiscal pode ser entendida como a “projeção financeira do Estado de Direito”¹²⁸. Aplica-se indistintamente ao Estado Liberal e ao Estado Social, e também ao modelo de Estado brasileiro traçado na Constituição Federal de 1988. O dever geral de

¹²² QUIROGA, Roberto. **Tributação e Política Fiscal**. In: Segurança Jurídica na Tributação e Estado de Direito, São Paulo: Noeses, 2005, p.560.

¹²³ José Casalta Nabais distingue o conceito de “Estado Fiscal” do conceito de “Estado Tributário”, que define como “um estado predominantemente assente em termos financeiros, não em tributos unilaterais – impostos –, mas sim em tributos bilaterais – taxas, contribuições especiais, etc.” Segundo o autor, o Estado contemporâneo poderia assumir uma ou outra feição. NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. Coimbra: Almedina, 2004, p.199.

¹²⁴ NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**, Coimbra: Almedina, 2004, p.192.

¹²⁵ ESTEVAN, Juan Manuel Barquero. **La Función del Tributo em el Estado Social e Democrático de Derecho**. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002, p. 110.

¹²⁶ ESTEVAN, Juan Manuel Barquero. **La Función del Tributo em el Estado Social e Democrático de Derecho**. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002, p. 111.

¹²⁷ ESTEVAN, Juan Manuel Barquero. **La Función del Tributo em el Estado Social e Democrático de Derecho**. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002,p. 113.

¹²⁸ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 17^a ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2010, p.8.

pagar tributo¹²⁹ é um elemento basilar da forma de Estado hoje vigente: “pressuposto geral da existência e funcionamento do estado e consequente reconhecimento e garantia dos direitos fundamentais em seu conjunto”.¹³⁰ No caso do Estado Brasileiro, “a construção do Estado Democrático de Direito, anunciado pelo art. 1º [da Constituição Federal]”, afirma Gilmar Mendes, “passa por custos e estratégias que vão além da declaração de direitos. Não há Estado Social sem que haja também Estado fiscal, são como duas faces da mesma moeda”.¹³¹

No que interessa ao presente estudo e à análise da oposição “fiscalidade-extrafiscalidade”, o conceito de Estado Fiscal é útil ao exame de três questões: (1) a função constitucional da tributação, (2) o modo como os tributos podem servir à intervenção no domínio econômico e à modulação de comportamentos sujeitos ao tributo e (3) as relações entre os tributos e a atividade econômica, a iniciativa privada e a propriedade.

Afirmar que, no Estado Fiscal, as despesas públicas são financiadas essencialmente por meio de tributos não implica admitir que tributação seja apenas a principal fonte de recursos públicos em termos quantitativos, fáticos ou econômicos. A ilação tem cunho estritamente jurídico. Há, com efeito, uma preferência constitucional em favor dos tributos como principal instrumento de financiamento da ação pública. O princípio do Estado Fiscal, incorporado à ordem constitucional, exige que o Estado financie-se por meio da cobrança de exações: os tributos e, em especial, os tributos não vinculados não apenas são a principal fonte de receitas no Estado (fiscal), mas também devem sê-lo.

Não se nega que o Poder Público tenha outras fontes de receitas públicas, tais como as decorrentes da cobrança de multas e preços públicos. O fato é que em nenhuma dessas fontes pode fundar-se Estado como hoje o conhecemos. No caso brasileiro, tomando-se em consideração o orçamento público federal – Lei n. 12.595, de 2012, Lei Orçamentária

¹²⁹ A ideia de que existiria um dever fundamental de pagar impostos ganha destaque especial na doutrina brasileira a partir da divulgação dos trabalhos de José Casalta Nabais (NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. Coimbra: Almedina, 1998, e NABAIS, José Casalta. **Direito Fiscal**. Coimbra: Livraria Almedina, 1998). É de se reconhecer, no entanto, que o conceito de Estado Fiscal já havia sido explorado anos antes na doutrina nacional por Ricardo Lobo Torres, em sua tese de doutorado, publicada em 1991. TORRES, Ricardo Lobo, **A Ideia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal**, Rio de Janeiro: Renovar, 1991. Sobre o mesmo tema, vale conferir também: IVO, Gabriel, **O Princípio da Tipologia Tributária e o Dever Fundamental de Pagar Tributos**. In: ALENCAR, Rosmar Antonni Rodrigues Cavalcanti de. (Coord.). **Direitos Fundamentais na Constituição de 1988 - Estudos Comemorativos aos seus Vinte Anos**. Porto alegre: Nuria Fabris, 2008.

¹³⁰ NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. Coimbra: Almedina, 1998, p.59.

¹³¹ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 1491.

Anual para o exercício de 2012 –, constata-se a absoluta prevalência dos tributos (de todas as espécies, inclusive contribuições) na composição das receitas federais. Do total de R\$1.485.000.730.373,00, estimados para 2012, R\$ 403.725.569.579,00 são compostos de “Receitas Tributárias” e R\$ 622.808.976.752,00 de “Receitas de Contribuições”.¹³²

3.4.1 O Tributo e a ordem econômica

A decisão política fundamental de tornar o Estado dependente de tributos não diz respeito apenas ao sistema fiscal. Afeta também a ordem econômica e a maneira como o Poder Público deve postar-se perante a atividade econômica e os particulares, inclusive por meio da tributação. A primazia do tributo na aquisição das receitas públicas não faz dele corpo estranho na ordem econômica,¹³³ antes o torna estrutura elementar do próprio modelo acolhido na ordem constitucional. No caso da Constituição de 1988, pode-se dizer que a noção de Estado Fiscal participa da definição dos pilares normativos “Da Ordem Econômica e Financeira”, tanto quanto da construção do “Sistema Tributário Nacional”.

Detrás da função constitucional do tributo, como fonte primeira de recursos públicos, está a separação entre Estado e sociedade (mercado) com “a consequente sustentação financeira daquele através da sua participação nas receitas da economia produtiva pela via do imposto”.¹³⁴ A distinção é indissociável do conceito de Estado moderno, porque garante o processo econômico, tanto quanto possível, despolitizado e livre à ação dos particulares. “O Estado moderno”, explica José Eduardo Faria, “é o resultado da diferenciação de um sistema econômico que regulamenta o processo produtivo através do mercado, de modo descentralizado e apolítico”.¹³⁵

Na exploração da atividade econômica, a ação estatal é subsidiária. Ao fixar a

¹³² O quadro de receitas do orçamento fiscal separa em grupos diferentes as “receitas tributárias” e as “receitas de contribuições”. A separação é resultante da classificação prevista no art.11, § 4º, da Lei n. 4320, de 1964, modificado pelo Decreto Lei n. 1.939, de 20.5.1982, e remonta a momento no qual ainda remanesciam dúvidas quanto à natureza tributária das contribuições. Daí classificarem-se, no grupo das despesas correntes, a “receita tributária”, subgrupo que compreende impostos, taxas e contribuições de melhoria, e o subgrupo das “receitas de contribuições”, o que sugere a diferença de natureza jurídica entre estas e aqueles.

¹³³ SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e Liberdade. 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: Renovar, 2006, v. 1, p. 431-471.

¹³⁴ NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. Coimbra: Almedina, 2004, p. 196.

¹³⁵ FARIA, José Eduardo. *Eficácia Jurídica e Violência Simbólica: o Direito como Instrumento de Transformação Social*. São Paulo: Editora Universidade de São Paulo, 1988, p.62.

precedência do tributo como ferramenta de financiamento da máquina pública, a ordem constitucional limita, em contrapartida, a ação do Estado no campo econômico e exclui a exploração do patrimônio público e a atividade empresarial como instrumentos de captação de recursos. Assegura-se, dessa maneira, que qualquer interferência estatal no processo econômico apenas será justificada por finalidades diversas da mera aquisição de receitas, seja para prestação de serviços públicos, nos casos previstos na Constituição, seja para controle e correção do mercado.

Ainda quando explore atividade empresarial, como prevê o art. 173 da Constituição Federal, o sentido da ação estatal não deverá ser, primordialmente, a promoção do lucro, nem a geração de recursos públicos. A atuação do Estado volta-se à condução do processo econômico na direção dos objetivos ou princípios positivados na ordem jurídica constitucional. É nesse sentido que a ação do Estado, no campo econômico, adquire o sentido de “intervenção”, expressão que sugere excepcionalidade, “atuação em área de outrem”¹³⁶ ou, mais precisamente, “atuação em campo que originariamente não compete ao Estado”.¹³⁷

Tradicionalmente, os juristas se servem da expressão “intervenção no domínio econômico” para nomear o gênero formado pelas diversas estratégias de ação do Estado diante do processo produtivo. Usa-se o verbo “intervir”, para designar a ação do Estado, seguido da expressão “no domínio econômico”, que indica o objeto dessa ação. A escolha desse verbo expressa uma tomada de posição quanto à participação e ao papel do Estado no mercado. Dá ideia de interferência, de excepcionalidade, de presença não desejada. Traduz, assim, o que seria elemento ideológico de preconceito liberal¹³⁸, que preconiza a abstenção do Estado, em termos de ação econômica, como regra, admitindo que o Estado atue (intervenha) apenas em certas circunstâncias excepcionais.¹³⁹

Rigorosamente, em termos jurídico-constitucionais, a ação pública na economia não passa do exercício de uma competência constitucional, entre tantas outras de que

¹³⁶ GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**. 9ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 84.

¹³⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. Algumas Considerações sobre a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico no Sistema Constitucional Brasileiro, A Contribuição ao Programa Universidade-Empresa. In: GRECO, Marco Aurélio (Org.). **Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico e Figuras Afins**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 357-373.

¹³⁸ SOUZA, Washington Peluso Albino de. **Primeiras Linhas de Direito Econômico**. 4ª ed, São Paulo: LTr, 1999, p.319.

¹³⁹ SOUZA, Washington Peluso Albino de. **Primeiras Linhas de Direito Econômico**, 4ª ed, São Paulo: LTr, 1999, p. 321.

dispõe o Estado. O que qualifica e diferencia a ação estatal no campo econômico é a finalidade que a justifica. Por isso, a “intervenção” não significa, necessariamente, que o Estado aja em campo que simplesmente está reservado aos particulares, como sugere o étimo da palavra, mas que, agindo na mesma seara, o faz com objetivo e meios diversos daqueles. A distinção leva em conta essencialmente a finalidade ou o motivo da ação intentada. A intervenção diz-se excepcional, porque é feita com finalidade não arrecadatória: justifica-se para corrigir ou transformar o mercado, não para captar receitas simplesmente. “Os objetivos financeiros só podem ser perseguidos pelos tributos”¹⁴⁰, não pela exploração do patrimônio público, nem pela atividade empresarial, ainda que ambas possam certamente oferecer receitas ao Poder Público de forma subalterna.

Aqui se vê um ponto de interseção entre a ordem econômica e o princípio do Estado fiscal: o mesmo sistema que confere ao Estado o instrumento tributário, com o fim de prover-lhe o cofre, também o priva de usar da atividade econômica com esse objetivo. Embora não se possa estabelecer relação de causa e consequência entre as duas inferências, é possível reconhecer que ambas são elementos do mesmo quadro, peças do mesmo mosaico normativo, que dá forma à Constituição tributária (e Financeira) e também à Constituição Econômica.

3.4.2 Tributo, liberdade e propriedade

Do ponto de vista do cidadão, a escolha das exações como meio de financiamento e a consequente cisão entre Estado e mercado vêm juntamente com o reconhecimento dos direitos econômicos e da garantia ao particular do livre exercício das atividades produtivas.

A tributação apresenta-se, em certo sentido, como mecanismo de legitimação dos comportamentos sociais orientados à acumulação de riqueza¹⁴¹ e relaciona-se com a própria noção de cidadania, na medida em que se tome o pagamento de tributos como colaboração para o financiamento do aparelho estatal e “uma contrapartida pela participação no espaço público”.¹⁴² O tributo é preço que se paga pela liberdade no Estado

¹⁴⁰ ESTEVAN, Juan Manuel Barquero. **La Función del Tributo em el Estado Social e Democrático de Derecho**. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002, p. 39.

¹⁴¹ PALMEIRA, Marcos Rogério. **Direito Tributário versus Mercado: o liberalismo na reforma do Estado brasileiro nos anos 90**. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p. 87.

¹⁴² BOTELHO, Paula Derzi. **Sonegação Fiscal e Identidade Constitucional**. Belo Horizonte: Del Rey,

moderno, uma vez que “o indivíduo se distancia do Estado na medida em que a prestação fiscal substitui os deveres pessoais e alivia as proibições jurídicas”, afirma Ricardo Lobo Torres.¹⁴³ “As relações entre liberdade e tributo no Estado de Direito são de absoluta essencialidade. Não existe tributo sem liberdade, e a liberdade desaparece quando não a garante o tributo. A própria definição de tributo se inicia na noção de liberdade”, explica o autor.¹⁴⁴

No Estado Fiscal, o pagamento do tributo revela-se como garantia de que o Poder Público permitirá a propriedade privada¹⁴⁵ – já que dela derivam também as receitas que o alimentam – e a liberdade de iniciativa, não interferindo na economia senão para dirigir e regular.¹⁴⁶ Destarte, longe de consistir numa agressão ao direito de propriedade, a tributação mantém com ela íntima relação. São codependentes, conclui-se. Só há tributo porque existe propriedade privada sobre a qual ele incide e só existe propriedade porque existe o Estado (e o direito) para resguardá-la.

No mesmo sentido, o sistema fiscal participa da construção do mercado como instituição jurídica. Estado e mercado¹⁴⁷ implicam-se reciprocamente: “não existe mercado sem governo e não existe governo sem impostos”.¹⁴⁸ Levado ao extremo o argumento, pode-se mesmo afirmar, com Liam Murphy e Thomas Nagel, que “a propriedade é uma convenção jurídica definida em parte pelo sistema tributário”.¹⁴⁹ Ou, pelo menos, que “os direitos de propriedade são produtos de um conjunto de leis e convenções do qual o

2005, p. 25.

¹⁴³ TORRES, Ricardo Lobo. **A Ideia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991, p. 37.

¹⁴⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **A Ideia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991, p. 109.

¹⁴⁵ Sobre a relação entre a função social da propriedade e a tributação, ver: OLIVEIRA, Regis Fernandes de. Propriedade: Função Social e Tributação. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord.), **Direito Tributário e o Novo Código Civil**, São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 265-288.

¹⁴⁶ PALMEIRA, Marcos Rogério. **Direito Tributário versus Mercado: o liberalismo na reforma do Estado brasileiro nos anos 90**. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p. 88.

¹⁴⁷ A propósito da relação entre Estado e mercado, Natalino Irti destaca que serão “tantos os modelos e tipos de mercado quantas forem as leis que os regulem”. O autor também não desconsidera a relação entre os tributos e o mercado, na medida em que reconhece um dever geral de pagar tributos com fundamento no art.53 da Constituição italiana, que prevê o dever de todos concorrerem para as despesas públicas na medida de sua capacidade contributiva. Nos tributos estaria representado o dever de solidariedade do indivíduo para com a sociedade de que faz parte. IRTI, Natalino. **L'Ordine Giuridico del Mercato**. 3ª ed. Bari: Gius, Laterza & Figli, 1998, p. 83.

¹⁴⁸ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade privada: os impostos e a justiça**. trad. Marcelo Brandão Cipolla, São Paulo, Martins Fontes, 2005, p. 46

¹⁴⁹ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade privada: os impostos e a justiça**. trad. Marcelo Brandão Cipolla, São Paulo, Martins Fontes, 2005, p. 11.

sistema tributário faz parte”.¹⁵⁰ Ainda que não se possa postular que as normas do sistema fiscal efetivamente participem da definição da propriedade, como direito subjetivo individual, deve-se reconhecer que, em certa medida, do ponto de vista jurídico, os tributos e a propriedade privada formam partes do mesmo todo – a ordem econômica.¹⁵¹

Noutra perspectiva, o dever geral de pagar impostos – ou, grosso modo, tributos – significa também o comprometimento do indivíduo com a comunidade que o acolhe e a repartição dos custos de instalação, manutenção e aperfeiçoamento do Estado Social e Democrático de Direito.¹⁵² A obrigação tributária configura, nesse sentido, dever para com a própria comunidade, baseado nos valores de responsabilidade e de solidariedade, manifestados no imperativo de justa repartição dos gastos públicos.¹⁵³ Trata-se da interface positiva que se estabelece entre os tributos e os direitos fundamentais,¹⁵⁴ na qual se enxergam as normas tributárias não apenas como limitadas pelos direitos fundamentais, mas também sua fonte de financiamento e, nessa medida, como condicionante de sua concretização.

A relação entre tributos e direitos fundamentais constrói-se, no âmbito da fiscalidade, diante da constatação de que todos os direitos fundamentais, qualquer que seja sua dimensão, geração ou natureza, demandam, em maior ou menor medida, dispêndio de recursos públicos. “Um direito subjetivo existe, na realidade, apenas quando e se tem custos orçamentários”,¹⁵⁵ do contrário, o que há é mera aspiração, obrigação moral, que não dá ensejo a qualquer prestação juridicamente exigível.¹⁵⁶ Sendo assim, pode-se

¹⁵⁰ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade privada**: os impostos e a justiça. trad. Marcelo Brandão Cipolla, São Paulo, Martins Fontes, 2005, p.98

¹⁵¹ “Não podemos conceber a propriedade privada como algo que é distribuído ou simplesmente abocanhado pelo sistema tributário, mas sim como algo que é *criado* por esse mesmo sistema”. MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade privada**: os impostos e a justiça. trad. Marcelo Brandão Cipolla, São Paulo, Martins Fontes, 2005, p.240.

¹⁵² SIDOU, J. M. Othon. **A Natureza Social do Tributo**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1960, p.11 et passim.

¹⁵³ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade privada**: os impostos e a justiça. trad. Marcelo Brandão Cipolla, São Paulo, Martins Fontes, 2005, p. 31.

¹⁵⁴ Em rigor, as relações entre direitos fundamentais e tributação não se esgota na constatação de que esta é a fonte de financiamento daquela. Há, pelo menos, três interfaces possíveis entre normas tributárias e direitos fundamentais: (1) os direitos como limitadores da competência tributária, (2) os recursos tributários como financiadores dos direitos e (3) as normas tributárias como instrumentos de concretização dos direitos fundamentais, mormente os que demandam, em maior medida, prestações positivas. Sobre o tema, vale conferir: BRANCO, Paulo; MEIRA, Liziane; CORREIA NETO, Celso. **Tributação e Direitos Fundamentais – Estudos sobre a Jurisprudência do STF e do STJ**. São Paulo: Saraiva, 2012; FISCHER, Octavio Campos. (Coord.). **Tributos e Direitos Fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004.

¹⁵⁵ HOLMES, Stephen; SUNSTEIN Cass R. **The Cost of Rights**: why liberty depends on taxes. New York: Norton & Co., 1999, p. 19.

¹⁵⁶ Sobre as conexões entre direitos fundamentais e tributação, vale conferir: SCAFF, Fernando F.; MAUÉS,

reconhecer, na obrigação tributária, também o compromisso com a concretização desses mesmos direitos que financia,¹⁵⁷ o que fica particularmente evidente nos tributos de destinação vinculada ao seguimento social (*e.g.* as contribuições sociais a que se refere o art. 195 da Constituição Federal).¹⁵⁸

3.5 Fiscalidade e extrafiscalidade: o tributo como instrumento de arrecadação e intervenção

O recurso à ideia de Estado fiscal permitiu examinar, diante da Constituição, a problemática da finalidade jurídica dos tributos, questão cara ao estudo da extrafiscalidade, bem como situar o papel da norma impositiva no contexto do Estado de Direito, especialmente em face de ordem econômica.

Em primeiro lugar, a escolha do instrumento tributário como meio de financiamento do Estado define aquela que deve ser a função primeira das exações: a provisão de recursos públicos. Aqui está o cerne da noção de fiscalidade. O tributo é ferramenta de arrecadação e, na medida do possível, não deve interferir na capacidade produtiva e no equilíbrio concorrencial. Nisso, entretanto, não se esgota o instrumento tributário. Ao incidir sobre a atividade econômica, a tributação pode gerar – e de fato gera – resultados que vão além da obtenção de receitas públicas. Em especial, pode interferir na alocação de recursos econômicos e influir nos comportamentos compreendidos no sistema fiscal, entre outras consequências possíveis.

O primado constitucional do tributo, como principal fonte de financiamento da atividade pública, assinalado no princípio do Estado fiscal, não elimina a possibilidade de usarem-se as normas tributárias com outros objetivos, diversos da arrecadação. Nesse caso,

Antonio G. Moreira. **Justiça Constitucional e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 96 e ss.

¹⁵⁷ SCAFF, Fernando Facury. Como a Sociedade Financia o Estado para a Implementação dos Direitos Humanos no Brasil. **Interesse Público**. Porto Alegre, ano 8, n.º 39, set-out., p. 187-211, 2006.

¹⁵⁸ A relação entre a arrecadação fiscal e o financiamento dos direitos fundamentais evidencia-se particularmente nos casos em que há aplicação vinculada de recursos tributários, seja nos tributos de destinação compulsórias, como as contribuições, seja no uso de critérios consentâneos aos direitos fundamentais para partilha de receitas tributárias, como no chamado “ICMS ecológico”. Trata-se, na hipótese, do emprego de critérios ambientais pela legislação estadual para a partilha de parte dos recursos arrecadados por meio do ICMS, na forma do art.158, parágrafo único, inciso II, da Constituição Federal. A propósito, ver: SCAFF, Fernando Facury ; TUPIASSU, Lise Viera da Costa. Tributação e Políticas Públicas: O ICMS Ecológico. In: Heleno Taveira Tórres. (Org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005.

o tributo será, tanto quanto os demais instrumentos de intervenção pública, meio de modelar condutas e interferir no curso dos acontecimentos, e não, preponderantemente, ferramenta de captação de receitas para o Estado. É este o cerne da noção de extrafiscalidade: o aproveitamento dos efeitos produzidos pela incidência tributária para a realização de outras competências constitucionais. Ou, simplesmente, o uso do instrumento tributário com objetivos que não se confundem com a arrecadação de receitas, ainda que não necessariamente a excluam.

Decerto os efeitos externos à atividade financeira da norma tributária existem, quer no âmbito da fiscalidade, quer no da extrafiscalidade. Afirmar que, em se tratando de fiscalidade, o instrumento tributário serve à finalidade de arrecadar e não deve, tanto quanto possível, alterar o curso dos acontecimentos sobre os quais incide, já é, de certo modo, reconhecer que os tributos sempre fazem mais do que apenas arrecadar. Sempre projetam efeitos externos e interferem nas decisões e condutas do contribuinte. A diferença estaria em que, no âmbito da fiscalidade, esses efeitos externos não são pretendidos – ou sequer levados em conta – e apenas o efeito de arrecadar é visado; na extrafiscalidade, tem-se o inverso: a produção desses efeitos externos (à atividade financeira) é tão ou mais importante que a arrecadação, que passa ao segundo plano.

Essa maneira de compreender a relação entre os dois conceitos deixa ver que a ideia de extrafiscalidade permite ao pensamento jurídico dar-se conta da problemática dos fins e efeitos dos tributos e articular questionamentos dessa ordem no interior do direito positivo. Como veremos no item seguinte, esses dois elementos estão presentes, de forma mais ou menos constante, no pensamento dos juristas que se voltam ao exame do tema da extrafiscalidade.

3.6 Extrafiscalidade: efeitos e finalidades

De modo geral, o pensamento jurídico analisa o problema da extrafiscalidade pelo enfrentamento de questões mais ou menos comuns, que dizem respeito: (a) à aptidão dos tributos para produzirem efeitos externos, diversos da arrecadação, (b) à possibilidade de a produção de tais efeitos ser conscientemente direcionada pela legislação, e (c) à relação entre a aptidão arrecadatória dos tributos e as demais consequências e finalidades a que pode ser orientar.

O primeiro aspecto fundamental à noção de extrafiscalidade é a constatação de que os tributos são capazes de produzir outros efeitos além da aquisição de receitas públicas. Alberto Deodato afirma que “o pensamento de que o imposto tem funções econômicas, sociais e políticas, data da criação dos primeiros tributos. Nunca houve tributo neutro”.¹⁵⁹ Segundo o autor, não há dúvidas de que “todos os impostos têm função social, econômica e política”¹⁶⁰, inclusive aqueles que costumeiramente não são tidos por extrafiscais, “porque os próprios impostos chamados de pura fiscalidade são transferidores de riquezas de uma para outra classe ou criadores de novas fontes de produção para o bem-estar social”.¹⁶¹ No atendimento dessas funções não financeiras, estariam as funções “extrafiscais” dos tributos. Os tributos produzem mais do que receitas públicas – tal constatação é elementar à ideia de extrafiscalidade. Afinal, se as regras tributárias não pudessem, de fato, produzir quaisquer outras consequências sociais e econômicas, não haveria espaço para se cogitar sobre qualquer objetivo “extrafiscal”.

O segundo aspecto que mencionamos é a possibilidade que o conceito de extrafiscalidade confere de lidar conscientemente com tais efeitos sociais (ou externos) da tributação. A questão fica especialmente evidente na definição de Walter Barbosa Corrêa. Para o autor, os três elementos seriam fundamentais à noção de extrafiscalidade: (1) “estimular o comportamento das pessoas”; (2) “provocar conscientemente esse estímulo” e (3) “não visar, fundamentalmente, à arrecadação de bens”.¹⁶² O jurista define o conceito como:

fenômeno manifestado em algumas leis relativas à entrada derivada, que lhes confere características de consciente estímulo ao comportamento das pessoas e não de não ter por fundamento precípua arrecadação de recursos pecuniários a ente público.

De acordo com a definição, não basta o efeito de estímulo para atender ao conceito de extrafiscalidade, é preciso que seja premeditado. Reconhece o autor que as imposições

¹⁵⁹ DEODATO, Alberto. **As Funções Extra-fiscais do Imposto**. Tese apresentada à Faculdade de Direito da universidade de Minas Gerais para concurso de professor catedrático de Ciência das Finanças, s.l., 1949, p.147.

¹⁶⁰ DEODATO, Alberto. **As Funções Extra-fiscais do Imposto**, Tese apresentada à Faculdade de Direito da universidade de Minas Gerais para concurso de professor catedrático de Ciência das Finanças, s.l., 1949, p. 147-148.

¹⁶¹ DEODATO, Alberto. **As Funções Extra-fiscais do Imposto**, Tese apresentada à Faculdade de Direito da universidade de Minas Gerais para concurso de professor catedrático de Ciência das Finanças, s.l., p. 147-148.

¹⁶² CORRÊA, Walter. **Contribuição ao Estudo da Extrafiscalidade**. São Paulo: 1964, p. 48.

meramente fiscais também podem gerar estímulo a certas condutas. “Mas, neste caso, a alteração de comportamento do eventual contribuinte é fruto de consequência que o poder tributante não conseguiu evitar e que não lhe era desejável”.¹⁶³ É o caso do planejamento fiscal e da elisão tributária. “Na extrafiscalidade, de maneira diferente”, explica o autor, “há o consciente almejo de provocar uma ação ou omissão do indivíduo, ambas consideradas de interesse coletivo, por motivos sociais, políticos, etc.”.¹⁶⁴

A definição de Walter Barbosa Corrêa vem aqui a título de ilustração. É útil tanto pelo que destaca quanto pelo que deixa de lado. Em primeiro lugar, o autor restringe o alcance do fenômeno extrafiscal a “algumas leis”, deixando claro não se tratar de atributo que se aplique a todas as normas tributárias. Algumas leis seriam extrafiscais; outras, não. Em segundo lugar, a definição assinala que a extrafiscalidade é o “consciente estímulo”. Estariam, portanto, afastados da noção quaisquer efeitos que não sejam rigorosamente premeditados pelo legislador. Os efeitos secundários e não desejados da incidência tributária não caberiam, segundo tal postura teórica, no conceito de extrafiscalidade.

Diferentemente do que propõe Barbosa Corrêa, em geral, as definições doutrinárias mais recentes referem-se à extrafiscalidade como característica que se aplica, em maior ou menor grau, a todos os tributos. A distinção seria de intensidade, não de qualidade. Alguns tributos seriam mais aptos ao uso extrafiscal do que outros, mas todos, em alguma medida, seriam dotados de elementos fiscais e extrafiscais.¹⁶⁵ É o que afirma, por exemplo, Paulo de Barros Carvalho:

Há tributos que se prestam, admiravelmente, para a introdução de expedientes extrafiscais. Outros, no entanto, inclinam-se mais ao setor da fiscalidade. Não existe, porém, entidade tributária que se possa dizer pura, no sentido de realizar tão-só a fiscalidade, ou, unicamente, a extrafiscalidade. Os dois objetivos convivem, harmônicos, na mesma figura impositiva, sendo apenas lícito verificar que, por vezes, um predomina sobre o outro.¹⁶⁶

Na passagem citada, Barros Carvalho refere-se à oposição entre fiscalidade e extrafiscalidade, levando em conta “os valores finalísticos que o legislador imprime na lei

¹⁶³ CORRÊA, Walter. **Contribuição ao Estudo da Extrafiscalidade**. São Paulo: 1964, p. 48.

¹⁶⁴ CORRÊA, Walter. **Contribuição ao Estudo da Extrafiscalidade**. São Paulo: 1964, p. 48.

¹⁶⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p.231.

¹⁶⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. São Paulo: Noeses, 2008, p. 241.

tributária”¹⁶⁷, como critério de distinção. São, segundo o autor, não os efeitos, mas os objetivos predominantes que justificariam a inclusão de certa entidade tributária nesta ou naquela categoria.¹⁶⁸

Neste ponto, uma ressalva faz-se necessária no tocante à relação entre efeito e finalidade. Dizer que todos os tributos podem produzir outros efeitos, além da obtenção de recursos públicos, não é o mesmo que defender que todos eles sejam propositalmente endereçados a tal finalidade. Existe diferença entre a capacidade de gerar certos efeitos externos e a decisão legislativa de levar a cabo esses efeitos, estabelecendo sua produção como finalidade perseguida pela norma impositiva.

A necessidade de distinguir e caracterizar ambas as situações não passou despercebida a José Casalta Nabais. O autor português diferencia o que chama de “extrafiscalidade imanente” da “extrafiscalidade em sentido próprio” ou “estrito”. A primeira é aquela que existe em todos os tributos e traduz-se de duas maneiras: (a) “no relevo das finalidades secundárias ou acessórias, que frequentemente o legislador lhes imputa”, e (b) “na constatação, actualmente praticamente inevitável, da presença de efeitos económicos e sociais” decorrentes das normas tributárias.¹⁶⁹ Já a expressão em sentido próprio ou estrito é utilizada para designar as situações em que a finalidade arrecadatória assume papel secundário, diante de objetivos diversos que a tributação persegue no caso.¹⁷⁰ Nessa última acepção, o conceito de extrafiscalidade é, então, definido por Casalta Nabais como:

conjunto de normas que, embora formalmente integrem o direito fiscal, tem por finalidade principal ou dominante a consecução de determinados resultados económicos ou sociais através da utilização do instrumento fiscal e não a obtenção de receitas para fazer face às despesas públicas.¹⁷¹

Fica claro, na conceituação, que tal conjunto de normas integra o Direito Tributário “apenas formalmente”, na medida em que serve a desígnios que se encontram além das fronteiras desse ramo jurídico. As normas extrafiscais teriam natureza duplamente

¹⁶⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. São Paulo: Noeses, 2008, p. 239.

¹⁶⁸ No mesmo sentido: MARTINS, Ives Gandra; CARVALHO, Paulo de Barros. **Guerra Fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios fiscais no âmbito do ICMS**. São Paulo: Noeses, 2012, p. 36.

¹⁶⁹ NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. Coimbra: Almedina, 2004, p. 630.

¹⁷⁰ NABAIS, José Casalta, **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. Coimbra: Almedina, 2004, p. 630.

¹⁷¹ NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. Coimbra: Almedina, 2004, p.629.

excepcional, “apresentando-se assim como exceção à regra da natureza fiscal dos impostos e das normas jurídicas que os disciplinam”.¹⁷² Ou seja, excepcionam tanto a finalidade constitucional ordinária dos tributos, que é a provisão de receitas, quanto a regra da não intervenção na autonomia econômica e social dos indivíduos.¹⁷³

Vale dizer, ao se fazer uso de instrumentos voltados à consecução de objetivos que, em princípio, não se encontram inseridos no âmbito do Direito Tributário, tem-se o poder impositivo operando em conjunto com outras competências constitucionais. A “competência tributária exercida na companhia de outras competências materiais”, ou seja, “vinculada a ‘motivos constitucionais’ materiais”, como definido por Heleno Taveira Tôres.¹⁷⁴ É norma impositiva que se qualifica em face dos fins a que se orienta. E os fins podem ser vários, como são várias as competências materiais a que podem servir os instrumentos tributários.

As competências ou finalidades que podem ser logradas por meio do instrumento tributário não são *a priori* limitadas. Dependem daquilo que pode, de fato, ser efetivado por meio do tributo. Luís Eduardo Schoueri explica que as normas tributárias, afora o típico objetivo de arrecadar, podem desempenhar outras três funções: (1) distribuir a carga tributária; (2) induzir comportamentos; e (3) simplificar o sistema tributário.¹⁷⁵ Segundo o autor, ordinariamente, o uso do termo “extrafiscalidade” compreende tanto o gênero, que inclui todos os efeitos tributários diversos da arrecadação, quanto a função indutora, que é apenas uma de suas espécies. Daí preferir a expressão “normas tributárias indutoras”, em vez de “normas tributárias extrafiscais” ou “extrafiscalidade”, expressões ambíguas.¹⁷⁶ A questão, certamente, vai além da discussão terminológica, diz respeito às funções que as normas tributárias podem desempenhar e ao regime jurídico que lhes é aplicável.

O certo é que, neste ponto, já é possível perceber que o termo “extrafiscalidade” usa-se em contextos diversos e comporta mais de uma acepção. Nos tópicos seguintes,

¹⁷² NABAIS, José Casalta. **Por um Estado Fiscal Suportável**: estudos de direito fiscal. Coimbra: Almedina, 2005, p. 134.

¹⁷³ O autor explica que esse carácter excepcional “não transforma a utilização extrafiscal dos impostos ou das normas jurídicas fiscais num fenómeno anómalo ou anormal, como ocorreu durante o estado liberal. É que, do facto de a extrafiscalidade ser um fenómeno normal, não resulta, nem pode resultar o afastamento de seu carácter excepcional”. NABAIS, José Casalta. **Por um Estado Fiscal Suportável**: estudos de direito fiscal. Coimbra: Almedina, 2005, p. 135.

¹⁷⁴ TÔRES, Heleno Taveira. Incentivos Fiscais na Constituição e o “crédito-prémio de IPI”. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**, Ano 3, n.14, p.23-50, mar./abr., 2005, p. 26.

¹⁷⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 27.

¹⁷⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 34.

procuraremos apontar a variedade semântica que se esconde detrás dessa palavra e o que isso implica para o regime jurídico dos tributos e dos incentivos fiscais.

3.6.1 Extrafiscalidade: análise do conceito

A partir da observação dos textos jurídicos nacionais, percebe-se que as expressões “extrafiscalidade” e “extrafiscal” são empregadas, no direito brasileiro, em contextos e com significados diferentes, embora próximos e conectados.

Procuraremos discernir quatro situações em que se manifesta o fenômeno da extrafiscalidade: (1) o objetivo ou fundamento não financeiro que justifica o uso de certos tributos ou a conformação diferenciada de seu regime jurídico; (2) o regime jurídico especial que caracteriza exercício de competência tributária relativa a determinados tributos; (3) o uso de expedientes tributários com propósito predominantemente alheio à captação de recursos para o Estado e (4) os efeitos externos – sociais e econômicos –, diversos da geração de receitas públicas, que podem ser produzidos pela norma¹⁷⁷ tributária em sentido amplo.

Diante dessas quatro situações, podemos mencionar aqui extrafiscalidade como: (1) finalidade ou justificação, (2) regime jurídico, (3) norma jurídica tributária e (4) efeito social. As quatro situações são etapas do mesmo fenômeno, que tem como nota típica a capacidade de servir de porta entrada, no discurso jurídico do tributo, para elementos que *a priori* ser-lhe-iam estranhos, porque alheios à aquisição de recursos públicos.¹⁷⁸

Como finalidade, a primeira acepção que destacamos, a noção de extrafiscalidade designa as razões ou os fundamentos que justificam a utilização do tributo com vistas à produção de efeitos diversos da mera aquisição de recursos públicos. Tais objetivos podem operar no nível da norma impositiva, para justificar a criação diferenciada de certa exação pelo legislador ou, no plano constitucional, na norma de competência, para qualificar a

¹⁷⁷ Norma tributária em sentido restrito é aquela que veicula a regra-matriz de incidência tributária; em sentido amplo, é qualquer norma que verse sobre matéria tributária, de acordo com os limites tradicionais dessa disciplina.

¹⁷⁸ A propósito da variedade de sentidos que do termo extrafiscalidade, afirma Sacha C. N. Coêlho: “Todo tributo presta-se a ambas as finalidades, por isso que a extrafiscalidade é uma intenção e uma arte que se realizam através deste, qualquer que seja, inclusive o ICM”. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. ICM – Competência Exonerativa: convênios de estados, imunidades, isenções, reduções e diferimentos. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 1982, p. 6.

peculiar conformação do regime jurídico de determinado tributo. Numa e noutra situação, a noção de extrafiscalidade indica que outros motivos, diversos dos estritamente financeiros, foram levados em consideração pelo legislador ou pelo constituinte na formulação da norma jurídica em análise.¹⁷⁹

O exemplo dos impostos aduaneiros revela-se particularmente ilustrativo da aplicação do conceito de extrafiscalidade no plano das normas constitucionais. É comum afirmar-se que objetivos extrafiscais justificam a não aplicação do princípio da anterioridade e a atenuação da incidência do princípio da legalidade em relação aos impostos de importação e exportação, tendo em vista a condição que lhes é própria de instrumentos de política econômica e cambial. Afirmção desse tipo encontra-se, por exemplo, na obra de Aliomar Baleeiro, a propósito do imposto de importação:

Imposto dos mais antigos do mundo, o de importação evoluiu de receita puramente fiscal para instrumento extrafiscal destinado à proteção dos produtores nacionais e, mais tarde, também do câmbio e do balanço de pagamentos. Perdeu, assim, sua importância como fonte de receita – a maior no tempo da monarquia brasileira – e ganhou relevo como arma de política econômica e fiscal.

Por isso mesmo, goza de regime especial. Não depende de decretação antes do início do exercício (art.153, § 29 da C.F.), e suas alíquotas são flexíveis, podem o Executivo fixá-las dentro do mínimo e do máximo estabelecido em lei.¹⁸⁰

Nesse caso, a influência do fenômeno extrafiscal integra a conformação peculiar da competência tributária atinente a tais impostos.¹⁸¹ Diz-se, assim, que o tributo “y” é “extrafiscal” para explicar o porquê das diferenças existentes entre seu regime jurídico e o aplicável à generalidade dos tributos. A extrafiscalidade é, no caso dos tributos aduaneiros, razão que justifica a norma constitucional de competência tributária.

A segunda situação a que nos referimos é a de extrafiscalidade como regime

¹⁷⁹ A título de exemplo, veja-se a definição proposta por Luiz Mélega: “A extrafiscalidade é o finalismo que informa qualquer tributo; quando se germana à fiscalidade, enfrenta os mesmos limites constitucionais impostos a esta. O tributo, ainda que de motivação extrafiscal, há que se conformar a todas as garantias da liberdade e da propriedade.” MÉLEGA, Luiz, O Poder de Tributar e o Poder de Regular. **Direito Tributário Atual**, vol. 7/8, São Paulo: IBDT, Resenha Tributária, 1987/1988, p. 1771-1813.

¹⁸⁰ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1977, p.124.

¹⁸¹ Referindo-se ao imposto sobre operações financeiras (IOF) e à faculdade do Executivo de alterar as respectivas alíquotas, Hugo de Britto Machado aponta a necessária vinculação do exercício da competência ao motivo constitucional que o justifica. Por isso, “no caso do aumento de alíquotas do IOF, essa motivação para o ato seja válido, deve indicar qual é o objetivo da política monetária ao qual o imposto está sendo com ele ajustado.” MACHADO, Hugo de Brito. Inconstitucionalidade do aumento de IOF com desvio de finalidade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v.2, n. 8., p. 131-156, jul. 2008.

jurídico, que se caracteriza pelo acolhimento de função diversa da arrecadatória e pela imposição de derrogações em relação ao regime padrão aplicável à generalidade dos tributos de mesma espécie. Nos casos em que o fenômeno extrafiscal opera no plano da Constituição, a “finalidade extrafiscal” acolhida pelo constituinte dá ensejo a um regime jurídico tributário – regime tributário extrafiscal – com alguma(s) peculiaridade(s) em relação ao que se aplica aos demais impostos e tributos em geral.

Em rigor, não há exatamente apenas “um regime”, mas tantas quantas forem as conformações peculiares que o constituinte dê à competência tributária. Ademais, ao se mencionar que é regime jurídico peculiar, certamente não se está a afirmar que as exações marcadas pela nota de extrafiscalidade não se sujeitem ao regime jurídico dos tributos. “Não é admissível invocar razões extrafiscais para, com isto, amesquinhar quantos óbices e restrições colocou o poder constituinte ao poder de tributar”,¹⁸² já reconhece a doutrina de longa data. Trata-se do mesmo regime jurídico que se aplica aos demais tributos, excepcionado somente pelas derrogações que, expressamente previstas no texto constitucional, servem ao objetivo extrafiscal acolhido.

Situação diversa é aquela na qual se emprega o termo em análise para designar simplesmente o “emprego dos instrumentos tributários – evidentemente por quem os tem à disposição – com objetivos não fiscais, mas ordinatórios”, como consta na definição de Geraldo Ataliba.¹⁸³ Aqui, a justificação extrafiscal opera no plano legislativo, isto é, na própria norma tributária ou no uso que dela se faz. E não há, em tese, qualquer alteração no que se refere à norma de competência ou ao regime aplicável. Na situação estão incluídas, grosso modo, as normas tributárias que veiculam incentivos fiscais nos mais diferentes tributos.

É este o emprego da expressão que se observa, por exemplo, pelo Supremo Tribunal Federal, no julgamento da ADI n. 1.276-2/SP, de relatoria da Ministra Ellen Gracie, proposta contra lei de incentivo fiscal paulistana. Consta daquele julgamento:

Ao instituir incentivos fiscais a empresas que contratam empregados com mais de quarenta anos, a Assembleia Legislativa Paulista usou o caráter extrafiscal que pode ser conferido aos tributos, para estimular conduta

¹⁸² ATALIBA, Geraldo. Apontamentos de Ciência das Finanças, Direito Financeiro e Direito Tributário. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 1969, p. 149.

¹⁸³ ATALIBA, Geraldo. Apontamentos de Ciência das Finanças, Direito Financeiro e Direito Tributário. São Paulo, **Revista dos Tribunais**, 1969, p. 137.

por parte do contribuinte, sem violar os princípios da igualdade e da isonomia.

O mesmo pode se dizer do seguinte julgado também do Supremo Tribunal Federal:

CONCESSÃO DE ISENÇÃO TRIBUTÁRIA E UTILIZAÇÃO EXTRAFISCAL DO IPI. - A concessão de isenção em matéria tributária traduz ato discricionário, que, fundado em juízo de conveniência e oportunidade do Poder Público (RE 157.228/SP), destina-se - a partir de critérios racionais, lógicos e impessoais estabelecidos de modo legítimo em norma legal - a implementar objetivos estatais nitidamente qualificados pela nota da extrafiscalidade. A isenção tributária que a União Federal concedeu, em matéria de IPI, sobre o açúcar de cana (Lei n. 8.393/91, art. 2º) objetiva conferir efetividade ao art. 3º, incisos II e III, da Constituição da República. **Essa pessoa política, ao assim proceder, pôs em relevo a função extrafiscal desse tributo, utilizando-o como instrumento de promoção do desenvolvimento nacional e de superação das desigualdades sociais e regionais.**¹⁸⁴ (Grifo nosso).

Em ambas as decisões, nota-se que a referência à atividade extrafiscal está situada no plano legislativo. Trata-se de caracterizar a construção ou aplicação da regra-matriz tributária por parte do legislador tributário, de modo a, propositalmente, mirar outros efeitos que não a mera arrecadação. A função extrafiscal serve aqui, portanto, para justificar a maneira como foi posta a norma impositiva, e não a norma de competência.

A quarta situação a que nos referimos é a de extrafiscalidade como eficácia. O termo é usado, nessa acepção para designar as consequências externas, no plano social e econômico, que sejam efetivamente produzidas pela norma tributária. É nesse sentido que Souto Maior Borges define extrafiscalidade como “os efeitos da intervenção governamental na sociedade através das finanças públicas.”¹⁸⁵

No plano dos efeitos, estão os comportamentos estimulados ou desestimulados, a renda efetivamente distribuída e a agregação de complexidade produzida no plano fático – toda sorte de repercussão fática que se possa imputar à norma tributária.¹⁸⁶ Em sentido

¹⁸⁴ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n. 360.461-7/ MG, relator Ministro Celso de Mello, julgamento em 6.12.2005.

¹⁸⁵ BORGES, José Souto Maior. **Introdução ao Direito Financeiro**. 2ª ed. São Paulo: Max Limonad, 1998, p.39

¹⁸⁶ Também se encontram exemplos do uso em decisões do Supremo Tribunal Federal. Por exemplo, quando se afirma que “Os efeitos extrafiscais ou a calibração do valor do tributo de acordo com a capacidade contributiva não são obtidos apenas pela modulação da alíquota”, como consta da ementa do julgamento do Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n. 583.636/MS, Relator Ministro Joaquim Barbosa, Segunda Turma, julgamento em 6.4.2010.

amplo, podem ser enquadradas entre os efeitos extrafiscais quaisquer repercussões externas imputadas à incidência tributária, desejadas ou não pelo legislador, desde que diversas da mera obtenção de recursos públicos. Em sentido restrito, a expressão compreende apenas os efeitos propositalmente visados pela legislação. Numa e noutra abrangência, incluem-se as diferentes funções eficaciais possíveis de toda norma tributária, aqui já mencionadas – indutora, simplificadora e distributiva – como também as distintas aptidões específicas que afetam os diferentes tributos, como veremos nos itens seguintes.

3.6.2 Extrafiscalidade: síntese conceitual

O esforço analítico de apontar e distinguir as diversas situações que estão compreendidas sob o signo da extrafiscalidade é coerente com o modelo de abordagem aqui proposto, que pretende considerar a norma posta em contraste com os fins e efeitos que lhe são próprios, no que estes podem interessar ao debate jurídico. A utilidade desse procedimento, como já dissemos, está em considerar as finalidades e os efeitos, que são elementos fundamentais da noção de extrafiscalidade, tanto quanto do conceito de incentivo fiscal.

No contexto em que ora nos situamos, finalidade, regime jurídico, uso/instrumento e efeito são, na verdade, elementos ou etapas do mesmo conceito: o fenômeno extrafiscal. Concatenadas, as noções permitem ver os diferentes momentos de positivação da norma extrafiscal, desde a constituição até o plano infraconstitucional, e além, ao considerar também os efeitos que enseja.

Separadas, as noções de extrafiscalidade-efeito e extrafiscalidade-finalidade assinalam aspecto crucial à discussão da(s) eficácia(s) do tributo e, especificamente, dos incentivos fiscais: o contraste entre a finalidade visada pela norma e os efeitos efetivamente alcançados por ela. Entre os efeitos projetados e os efetivamente realizados há distância, a mesma que existe entre o plano da norma e o dos fatos – idealidade e realidade.

3.7 Extrafiscalidade e neutralidade(s)

A compreensão de que o uso extrafiscal das normas tributárias aproveita-se de condição que é imanente ao próprio tributo – a capacidade de produzir outros efeitos externos – põe em xeque qualquer conceito absoluto de neutralidade fiscal, como não interferência do tributo nos fatos sobre os quais incide. Em certa medida, o próprio conceito de extrafiscalidade está identificado com a não neutralidade tributária.

Como vimos, os tributos produzem mais do que apenas receitas públicas, e o que mais produzem também pode ter importância para o debate jurídico tributário. Destarte, aquilo que se chama de “neutralidade fiscal” ou “tributária” é antes um anseio ou uma diretriz programática de certos sistemas fiscais do que uma condição ínsita à tributação em si. Como princípio jurídico, pode ser caracterizada “como um limite ou orientação ao legislador no sentido de que cada medida tributária deve interferir o mínimo possível no equilíbrio econômico, de modo a evitar a produção de reações artificiais”.¹⁸⁷

Analiticamente, pode-se examinar a noção de “neutralidade fiscal” levando-se em conta pelo menos dois parâmetros: (1) os fins que a justificam ou (2) os efeitos que enseja. Há diferença entre uma e outra acepção. O tributo pode ser neutro quanto aos fins e não quanto aos efeitos, e vice-versa. A primeira é questão que precede a norma impositiva e diz respeito às razões que a orientam: aqui o tributo se diz neutro se não tem o *propósito* de intervir, se não *pretende* alterar a situação sobre a qual incide, se o legislador não se valeu de critérios extrafiscais para sua formulação. Nessa acepção, a neutralidade aproxima-se da noção de fiscalidade, como exercício da competência impositiva como finalidades financeiras. Na segunda acepção, a neutralidade é questão de fato, a qual, portanto, pode-se aferir e mensurar. O tributo neutro seria inócuo ou não eficaz (quanto a efeitos não arrecadatários) e deixa a situação ou atividade tributada em bases equivalentes àquelas em que se encontrava antes da incidência.

Na verdade, a distinção da neutralidade quanto aos objetivos e aos efeitos é semelhante à que se faz entre extrafiscalidade-efeito e extrafiscalidade-objetivo, sendo a primeira a capacidade própria de qualquer norma impositiva de produzir efeitos exógenos,

¹⁸⁷ BARBOSA, Hermano Antonio do Cabo N. Regulação Econômica e Tributação: o papel dos incentivos fiscais. In: DOMINIGUES, José Marcos. **Direito Tributário e Políticas Públicas**. São Paulo: MP Editora, 2008, p. 265.

e a segunda a da decisão jurídica de levar a cabo certos efeitos. Em ambos os casos, tanto no que se refere à neutralidade quanto à extrafiscalidade, a separação, ainda que com propósitos eminentemente didáticos, é útil para que se tenha presente a distinção entre o dado fático – o efeito –, nem sempre com relevância jurídica, e a decisão jurídica de lográ-lo.

3.7.1 Neutralidades: política, moral e econômica

Quando se questiona a neutralidade de certa norma ou mesmo de todo o sistema tributário, cabe a pergunta: neutro em relação a quê? Se, de fato, “todos os impostos exercem função social, econômica e política”,¹⁸⁸ é de se reconhecer que a questão da neutralidade tributária abre-se também a diferentes perspectivas: (a) política ou axiológica, (b) moral e (c) econômica, entre outras. A lista é aberta e vem aqui a título meramente ilustrativo; podem existir tantas perspectivas quantos possam ser os interesses afetados pelo instrumento tributário:

Do ponto de vista político, a imposição do tributo é ato de poder, exercício de soberania. Qualquer sistema tributário é produto histórico de relações sociais de poder que lhe dão forma e definem expectativas e diretrizes. Há, por conseguinte, nos tributos – em todos eles – inevitável teor de decisão política, quer no âmbito da partilha das

¹⁸⁸ DEODATO, Alberto. **As Funções Extra-fiscais do Impôsto**. Tese apresentada à faculdade de direito da universidade de Minas Gerais para concurso de professor catedrático de Ciência das Finanças, s.l., 1949, p. 67.

competências tributárias, quer na formulação das leis impositivas, e mesmo, embora em menor medida, na estruturação da Administração Tributária:

O Direito Tributário não tem objetivo (imperativo econômico-social) próprio; ou melhor, como todo o Direito Positivo, o Direito Tributário tem natureza instrumental e seu “objetivo próprio” (razão de existir) é ser um instrumento a serviço de uma política. Esta (a Política) é que tem seus próprios e específicos objetivos econômico-sociais. Por isso, cumpre lembrar que a tributação extrafiscal serve tanto para a reforma fiscal, como para impedi-la.¹⁸⁹

Não nos referimos unicamente à capacidade dos tributos de figurarem entre os instrumentos de política pública, especialmente nas hipóteses de uso extrafiscal, mas, sobretudo, à decisão política que é inerente ao ato de tributar, como poder que se exerce sobre outrem, e ao aspecto da legitimidade social do sistema tributário,¹⁹⁰ que faz das normas fiscais tanto mais eficientes, do ponto de vista arrecadatório, quanto mais bem aceitas forem pela sociedade.¹⁹¹ “A política fiscal reflete uma opção, uma *escolha* feita pelo governante”, como destaca Rafael Thomaz Favetti. E “sempre há um componente, mínimo que seja, de escolha na elaboração da política fiscal, e se chega a essa escolha através do jogo político.”¹⁹²

A questão da neutralidade fiscal pode também ser examinada do ponto de vista moral. Nesse caso, quando dizemos que certo tributo “não é moralmente neutro”, queremos dizer que determinadas situações recebem tratamento tributário diferente, minorado ou majorado, com base em critérios que, ao fim, são pura ou predominantemente morais ou moralistas. Nessas situações, há razões morais por trás da imposição extrafiscal.

¹⁸⁹ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3ª ed. São Paulo: Lejus, 2002, p.596.

¹⁹⁰ A propósito da relação de legitimação do sistema tributário, explica Jonathan Di John: “A principal questão que emerge de uma perspectiva histórica sobre a tributação é que, a despeito de os aspectos técnicos da reforma tributária serem cruciais, uma compreensão da sustentabilidade das reformas não é possível sem a compreensão de como as reformas se tornam legítimos. Uma vez que a tributação implica simultaneamente [efeitos de] incentivos e distribuição, a reforma tributária exige tanto um grau de consenso social de que tais políticas representam o interesse coletivo, quanto um estado com a capacidade de coagir aqueles que desafiam suas atribuições. O foco na estrutura institucional (como o grau de autonomia) e em outras questões técnicas do tributo é incompleto, se ignora a natureza política de tributação.” DI JOHN, Jonathan. **The Political Economy of Taxation and Tax Reform in Developing Countries**. WIDER Research Paper 2006/74. Disponível em: [http://www.wider.unu.edu/publications/working_papers/research_papers/2006/en_GB/rp2006-74/]. Acesso em: 10 set. 2008.

¹⁹¹ Sobre a relação entre legitimidade das normas tributárias e a problemática da sonegação fiscal, ver: BOTELHO, Paula Derzi. **Sonegação Fiscal e Identidade Nacional**. Belo Horizonte: Del Rey, 2005.

¹⁹² FAVETTI, Rafael Thomaz. **Controle de Constitucionalidade e Política Fiscal**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2003, p. 96.

O exemplo mais comum está nos chamados “impostos do pecado” (“*sin taxes*”), expressão utilizada para designar “impostos que incidem sobre comportamentos tradicionalmente contrários à moralidade cristã”, como uso do álcool, do tabaco e a prática do jogo.¹⁹³

Diante da Constituição Federal em vigor, talvez não seja possível conceber que, no Brasil, os tributos extrafiscais incidentes sobre álcool e tabaco possam ser considerados verdadeiros impostos do pecado em sentido próprio. O discurso jurídico utilizado para legitimar tais tributos não é puramente moral, vale-se também de argumentos de eficiência, ao pretender que as imposições fiscais possam desestimular o consumo dessas substâncias e internalizar custos sociais que ensejam. Não obstante, o argumento moral não é de todo descartado no discurso jurídico-fiscal vigente.

A prevalência das razões morais é especialmente clara ao se considerar que: (1) o consumo sobre o qual incidem tais exações vincula-se a demanda muito pouco elástica; (2) não existe comprovação de que o uso de tais substâncias possa, de fato, ser reduzido pelo aumento da carga fiscal; e (3) a redução da renda disponível do contribuinte, especialmente dos mais pobres, que não deixam de consumi-las.¹⁹⁴ Enfim, consideradas essas razões, é possível afirmar que “estes são impostos em que, visando um objetivo financeiro e servindo-se de um discurso econômico, o Fisco explora ainda ‘as vozes da consciência’”, consoante aponta Sérgio Vasques.¹⁹⁵

Do ponto de vista socioeconômico, o problema de neutralidade fiscal diz respeito aos reflexos da cobrança do tributo na atividade econômica e divide-se em pelo menos quatro elementos: (1) indução de comportamentos, (2) alocação de recursos econômicos, (3) complexidades e custos de cumprimento e (4) concorrência entre partícipes do mercado. No que concerne à indução, a neutralidade relaciona-se à aptidão das exações de ordenar comportamentos – ações ou omissões – nos contribuintes e, grosso modo, em todos os cidadãos afetados, direta ou indiretamente, ao sistema fiscal. A indução pode, de forma geral, ser identificada com a própria noção de incentivo, elemento central e justificado da concessão dos benefícios fiscais.

¹⁹³ VASQUES, Sérgio. **Os Impostos do Pecado**: o álcool, o tabaco, o jogo e o fisco. Coimbra: Almedina, 1999, p. 17.

¹⁹⁴ DEODATO, Alberto. **As Funções Extra-fiscais do Impôsto**. Tese apresentada à Faculdade de Direito da universidade de Minas Gerais para concurso de professor catedrático de Ciência das Finanças, s.l., 1949, p. 95 e ss.

¹⁹⁵ VASQUES, Sérgio. **Os Impostos do Pecado**: o álcool, o tabaco, o jogo e o fisco. Coimbra: Almedina, 1999, p. 242.

No que se refere à alocação, a questão está em verificar o quanto ela influi do tributo na distribuição da renda na sociedade, transfere e realoca recursos econômicos.¹⁹⁶ Nesse sentido, pode-se afirmar que “o tratamento tributário mais favorável de qualquer ganho constitui na verdade uma transferência de fundos daqueles que não fazem a escolha [prestigiada pela desoneração] para os que a fazem”.¹⁹⁷

A questão do incremento e da redução de complexidade no sistema fiscal não se prende exata e precisamente ao pagamento do tributo, inclui também os encargos e deveres que correm em paralelo a ela. Com isso, queremos designar tanto as operações relativas à verificação do valor devido, quanto as obrigações acessórias ou deveres instrumentais, as prestações, positivas ou negativas, instituídas por lei no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, conforme o art. 113, § 2º, do Código Tributário Nacional. O incremento da complexidade gera custos outros, além dos que decorrem do dever fiscal. Aliás, o fazem para ambos os lados da relação: fisco e contribuinte. Tanto mais complexo o tributo, tanto mais caro será para a Administração tributária e para o contribuinte.

No que se refere à concorrência, o problema estaria no modo como o tributo afeta a relação entre os agentes econômicos: se os trata igualmente ou se prefere um a outro. Aqui, a questão não é apenas a maneira como um contribuinte é afetado pela exação, mas a forma como a relação concorrencial entre dois ou mais agentes econômicos é afetada. Na questão concorrência, o princípio da neutralidade determina, como destaca Fernando Scaff, que “é vedado efetuar distinções na carga tributária de contribuintes que atuem de forma concorrencial em um mesmo mercado relevante”.¹⁹⁸

No tema, merece especial destaque o precedente estabelecido no julgamento da Ação Cautelar n. 1.657, proposta perante o Supremo Tribunal Federal, em que se discutiu como a omissão sistemática no recolhimento do Imposto sobre Produtos Industrializados por parte de estabelecimento industrial fabricante de cigarros, com consequente redução do preço de venda da mercadoria, afetava significativamente os demais fabricantes e, assim,

¹⁹⁶ Para uma análise empírica do efeito do imposto de renda sobre distribuição de renda no Brasil, ver: ROCHA, Sonia. **O Impacto Distributivo do Imposto de Renda sobre a Desigualdade de Renda das Famílias**. IPEA, Instituto de Pesquisa Economia Aplicada, Pesquisa e planejamento, 32, n.1, abr. 2002, p. 73-105.

¹⁹⁷ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade privada: os impostos e a justiça**. Trad. Marcelo Brandão Cipolla, São Paulo, Martins Fontes, 2005, p. 170.

¹⁹⁸ SCAFF, Fernando Facury. Efeitos da Coisa Julgada em Matéria Tributária e Livre Concorrência. **Revista de Direito Público da Economia**, n. 13, p. 141-164, jan./mar., 2006.

ofendia o princípio constitucional da livre concorrência.¹⁹⁹

Os quatro elementos ou aspectos relativos à extrafiscalidade em matéria socioeconômica aparecem inevitavelmente entrelaçados. O efeito de indução e a interferência no plano concorrencial não passam, em certa medida, de decorrências da capacidade de (re)alocação de recursos por parte do sistema fiscal:

Toda vantagem tributária é uma redistribuição que vai daqueles que não têm vantagem para os que a têm: o excedente de renda que estes últimos conservam à sua disposição tem de ser coberto por impostos mais altos cobrados dos primeiros.²⁰⁰

Ainda quanto aos efeitos socioeconômicos, o conceito de neutralidade pode também abarcar estritamente o sistema tributário e considerar apenas o que o contribuinte entrega aos cofres públicos. Ou pode tomar dimensão mais ampla e levar em conta o que é pago, por imposição tributária, e o que se obtém como contrapartida, a título de bens e serviços públicos. A segunda perspectiva permite inserir o fenômeno tributário no contexto da atividade financeira do Estado, de que é parte, e reexaminar a noção de justiça fiscal para além da capacidade contributiva.²⁰¹

Certamente, essas não são as únicas perspectivas possíveis de análise dos efeitos externos que podem ser provocados pelos tributos.²⁰² Já dissemos que o rol de possibilidades é aberto e, em princípio, indeterminado, uma vez que depende das materialidades acolhidas pelo sistema fiscal e da maneira como este as afeta. Veja-se, por exemplo, o caso da extinta contribuição sobre movimentação financeira, instituída pela Lei n. 9.311, de 1996. Pela maneira como estava estruturada a lei, aplicando-se uniformemente às movimentações financeiras, os dados oriundos da arrecadação²⁰³ da contribuição permitiam ao fisco obter informações acerca da capacidade contributiva do sujeito passivo. Na prática, poderiam inclusive fornecer subsídios à instauração de procedimento

¹⁹⁹ BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Ação Cautelar n. 1.657-6, Relator Ministro Cezar Peluso, Plenário, julgamento em 27.6.2007.

²⁰⁰ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade privada**: os impostos e a justiça. trad. Marcelo Brandão Cipolla, São Paulo, Martins Fontes, 2005, p. 226.

²⁰¹ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade privada**: os impostos e a justiça. trad. Marcelo Brandão Cipolla, São Paulo, Martins Fontes, 2005, p. 53, 177 et passim.

²⁰² Veja-se, por exemplo, as implicações entre a cobrança de tributos e as entidades familiares: SCAFF, Fernando Facury. Família e Tributação - Notas para uma Análise Disciplinar. In: **V Congresso Brasileiro de Direito de Família**. Belo Horizonte: IOB Thomson, 2005, p. 395-415.

²⁰³ Sobre o uso dos dados da arrecadação da CPMF para avaliação dos níveis de evasão fiscal entre 1998 e 2000, cf: MACIEL, Everardo Tópicos de Administração Tributária. In: VASCONCELLOS, Roberto França. (Coord.). **Direito Tributário**: política fiscal. São Paulo: Saraiva, 2009.

administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador de outros impostos e contribuições, bem como constituir o crédito tributário a eles relativo, como autorizado pela Lei n. 10.174, de 2001, que alterou o art. 11 da Lei n. 9.311, de 24 de outubro de 1996, e pela Lei Complementar n. 105, de 2001.

Não vamos aqui adentrar o mérito da discussão de saber se a medida viola ou não o direito ao sigilo bancário, questão que já foi objeto de decisão judicial por parte do Superior Tribunal de Justiça.²⁰⁴ A situação serve-nos apenas como exemplo da ampla sorte de efeitos externos, com relevância jurídica, que podem ser implicados pela incidência tributária. No caso, pode-se dizer que a CPMF produzia certo “efeito informativo”, especialmente útil à apuração do fato gerador de outros tributos e da capacidade contributiva dos sujeitos passivos. De certo modo, não deixa de ser esta mais uma forma de manifestação do fenômeno da extrafiscalidade, tomada em sentido amplo.

3.7.2 Neutralidade e isonomia

Em parte, a neutralidade fiscal pode ser concebida como “contraponto à intervenção do Estado sobre o processo econômico”²⁰⁵ e tem relação direta com a aplicação do princípio da isonomia em matéria tributária. Vale dizer:

Para a concepção econômica neoclássica, o sistema tributário não pode romper o equilíbrio do mercado, e os tributos devem obedecer aos princípios da “neutralidade” e da “equidade”. No primeiro caso, os impostos não devem afetar as decisões dos agentes econômicos na alocação dos recursos nas economias, o que afetaria a eficiência. E o princípio das equidade diz que os impostos devem ser distribuídos de forma equitativa entre os membros da sociedade, de forma que não se altera a estrutura da distribuição da renda, pois esta é, no modelo neoclássico, considerada ótima antes de sua incidência; portanto, o

²⁰⁴ O Superior Tribunal de Justiça firmou posição sobre o tema no julgamento do Recurso Especial n. 1.134.665 – SP, com relatoria do Ministro Luiz Fux, submetido ao regime dos recursos repetitivos. Discutia-se, no caso, entre outros aspectos, a possibilidade de utilizarem-se dados da CPMF para apurar crédito tributário relativo a tributos diversos para anos anteriores ao de 2001, quando foi alterada a legislação. A posição acolhida pelo Tribunal foi no sentido de que o sigilo bancário não é direito absoluto, de modo que seria lícita a utilização de informações provenientes da arrecadação da CPMF para a instauração de procedimento administrativo-fiscal objetivando a cobrança de créditos relativos a outros tributos, inclusive quanto a fatos geradores anteriores a 2001. BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, Recurso Especial n. 1.134.665 – SP, Relator: Ministro Luiz Fux, DJe 18.12.2009.

²⁰⁵ ELALI, André. Incentivos Fiscais, Neutralidade na Tributação e Desenvolvimento Econômico: a questão das desigualdades regionais e sociais. In: MARTINS, Ives; ELALI, André. **Incentivos Fiscais**: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal. São Paulo: MP Editora, 2007, p. 37-66.

sistema tributário não pode romper o “equilíbrio”.²⁰⁶

Do toda sorte, cabe lembrar que nem sempre o neutro e o isonômico são coincidentes. Não raro, a não interferência pode representar um “intervencionismo às avessas”²⁰⁷, na medida em que contribui para manter ou agravar as desigualdades preexistentes. Nesses casos, “a fazenda ‘neutral’ protege os favorecidos, deixando ao relento os desfavorecidos”, como salienta Raimundo Bezerra Falcão.²⁰⁸

Por certo, qualquer maneira de utilização do instrumento tributário já representa, por si só, interferência na ordem econômica. Nas hipóteses de extrafiscalidade, altera-se não somente o fim da intervenção e o efeito que deve prevalecer. Como destaca Cristiano Carvalho, “o direito tributário tem por fim preponderante interferir na ordem econômica de forma a gerar receita para o Estado e, por fim secundário, estimular ou desestimular determinadas condutas através da manipulação extrafiscal dos tributos”.²⁰⁹ De uma forma ou de outra, o tributo nunca é plenamente inócuo quanto aos efeitos que produz no plano dos fatos econômicos. A propósito, Murphy e Nagel explicam:

Todo imposto que não é semelhante ao imposto fixo individual, ou seja, que é simplesmente cobrado de todos independentemente do que façam, acaba por ter efeitos específicos de motivação sobre as decisões das pessoas – um ou outro “efeito de distorção”. Um sistema tributário moderno não pode ter a pretensão de ser neutro em seus efeitos de incentivo sobre as decisões economicamente significativas quer as pessoas tomam a respeito do trabalho, do lazer, do consumo, da propriedade e da forma de vida. As exigências de neutralidade são todas especiais e ficam restritas a questões fundamentais como o sexo, a raça e a religião. Um imposto que fosse cobrado do [sic] sorvete de chocolate mas não do de baunilha não teria nada de injusto, embora fosse arbitrário.²¹⁰

Ao que parece, a questão não está tanto em verificar se a norma tributária produz ou não efeitos econômicos, mas em determinar, em certos casos, se está de acordo com a

²⁰⁶ SALVADOR, Evilásio, **A Distribuição da Carga Tributária**: quem paga a conta? In: SICSÚ, João (Org.), Arrecadação (de onde vem?) e gastos públicos (para onde vão?), São Paulo: Boitempo, 2007, p. 79-92.

²⁰⁷ FALCÃO, Raimundo Bezerra. **Tributação e Mudança Social**. Rio de Janeiro: Forense, 1981, p. 44.

²⁰⁸ FALCÃO, Raimundo Bezerra. **Tributação e Mudança Social**. Rio de Janeiro: Forense, 1981, p. 44.

²⁰⁹ CARVALHO, Cristiano. Tributação e Economia – Uma introdução à análise do Direito Tributário. In: BARRETO et al. **Segurança Jurídica na Tributação e Estado de Direito**. São Paulo: Noeses, 2005, p. 56.

²¹⁰ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade privada**: os impostos e a justiça. trad. Marcelo Brandão Cipolla, São Paulo, Martins Fontes, 2005, p. 235.

Constituição Federal e, em especial, com o princípio da isonomia.²¹¹ Há situações e efeitos externos que são expressamente coibidos pela ordem constitucional tributária, como é exemplo a cumulatividade, combatida pela Constituição nos artigos 153, II, § 3º, 155, § 2º, I, 195, § 12, e 154, I.²¹² Outros são valorizados, como ocorre, por exemplo, na norma do art. 151, I, da Constituição Federal, que permite a “concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País”.

De todo modo, é possível afirmar que “a neutralidade dirige-se a fins específicos e predeterminados”²¹³. Não é neutralidade absoluta ou cega, é neutralidade desejada e delimitada. Rigorosamente, o exame jurídico da noção não conduz à busca por um sistema fiscal inócuo do ponto de vista econômico, político ou social, isto é, livre de qualquer outro efeito além da arrecadação. Antes recomenda excluir as *distorções* causadas pela incidência tributária e promover os efeitos positivos que servem à concretização de objetivos constitucionalmente prestigiados e/ou à efetivação do princípio da isonomia, por meio do sistema tributário. Sem deixar de lado, entretanto, que aquilo que se chama “distorção” é simplesmente um efeito indesejado²¹⁴ ou valorado negativamente pelo direito vigente.

3.7.3 Potência e aptidão extrafiscal

Afirmar que o conceito de neutralidade é relativo e abrange tantos aspectos quantos

²¹¹ “Considera-se neutro o sistema tributário que não interfira na otimização da alocação dos meios de produção, que não provoque distorções e, assim, confira segurança jurídica para o livre exercício da atividade empresarial”. ZILVETI, Fernando Aurélio. *Variações sobre o Princípio da Neutralidade no Direito Tributário Internacional*. **Direito Tributário Atual**, vol. 19, São Paulo, Dialética, 2005, p. 24-40.

²¹² O inciso II do § 3º do art. 153 e o inciso I do § 2º do art. 155 determinam que os impostos sobre produtos industrializados e o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, respectivamente, serão não cumulativos, compensando-se, nas operações anteriores, os valores pagos nas operações seguintes. A mesma exigência consta também no § 12 do art. 195, incluído pela Emenda Constitucional n. 42, de 2003, no que se refere às contribuições sociais incidentes sobre receita ou faturamento e cobrada do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar. O art. 154, por sua vez, condiciona o exercício válido da competência tributária residual da União, relativa a impostos, à observância do requisito da não cumulatividade, entre outros.

²¹³ GOUVÊA, Marcus Freitas. **A Extrafiscalidade no Direito Tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2006, p. 158.

²¹⁴ “as distorções são efeitos de incentivo indesejados provocados pelos impostos efeitos que acarretam por si mesmos um custo social na medida em que obstam certas opções que produziriam benefícios sociais”. MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade privada: os impostos e a justiça**. trad. Marcelo Brandão Cipolla, São Paulo, Martins Fontes, 2005, p. 128.

possam ser afetados pela incidência fiscal implica reconhecer que a atuação tributária extrafiscal abarca diferentes consequências e objetivos. Sendo assim, cabe perguntar: quais podem ser esses outros objetivos que norteiam a tributação extrafiscal? Quais podem ser os efeitos sociais e econômicos visados pelo uso extrafiscal da norma tributária?

A lista é aberta e alcança todas as searas e condutas que são, direta ou indiretamente, afetadas pelo sistema tributário. Pode-se mesmo dizer que a potência extrafiscal, isto é, a possibilidade de projetar efeitos externos à atividade financeira, tem, quanto à área de abrangência, ao menos, a mesma extensão que os fatos sociais alcançados pela competência tributária. Qualquer conduta ou atividade que se sujeita ao tributo sujeitar-se-á também a sua eficácia extrafiscal.²¹⁵

A escolha do instrumento tributário adequado será, nesse caso, dependente da aptidão específica, quanto à eficácia, de cada uma das diversas exações e materialidades. Naturalmente, o imposto sobre propriedade predial e territorial urbana poderá influir, diretamente, na ocupação do solo urbano, mas nada está a indicar que essa mesma exação possa surtir efeitos diretamente, por exemplo, sobre o volume de importações ou o consumo. O IPTU é, em princípio, apto para aquela finalidade, e não para estas.

O caso do IPTU²¹⁶ é especialmente ilustrativo, à vista do que dispõem o art. 156, § 1º, e o art. 182, § 4º, II, da Constituição – que permitem “alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel” e a progressividade no tempo, respectivamente –, bem como das decisões que já proferiu o Supremo Tribunal Federal na matéria, antes e depois da Emenda Constitucional n. 29, de 2000.²¹⁷ As disposições constitucionais não

²¹⁵ Na obra “Alguns Andaimas da Constituição”, Aliomar Baleeiro relata aspectos de sua experiência como partícipe da Assembleia Nacional Constituinte de 1946 e afirma que chegou a apresentar proposta, juntamente com outros constituintes, a fim de que o primeiro artigo do capítulo pertinente à tributação naquela Carta previsse expressamente os “objetivos extrafiscais” da lei. A proposta estava assim redigida: “Art. A. – O sistema tributário proverá ao custeio dos serviços públicos da União, Estados, Municípios, Distrito Federal e Territórios, assegurará a pontualidade das obrigações oriundas do crédito público e atenderá também aos objetivos extra-fiscais da lei, repartindo os encargos dentro dos princípios da justiça social”. (BALEEIRO, Aliomar. **Alguns Andaimas da Constituição**. Rio de Janeiro: Livraria Principal, 1950, p. 52). Para justificar a redação, Baleeiro assevera que “Ficou expresso que o tributo, além da sua função primacial de obter dinheiro para a criação e manutenção dos serviços públicos (e portanto com exclusão das despesas que não se vinculam a tais serviços) [...] é, também, um instrumento extra-fiscal do governo e de política, no sentido severo da palavra – poder de polícia e de regulamentação que dever ser exercido sempre sem quebra dos princípios da justiça social e equitativa repartição dos encargos públicos”. BALEEIRO, Aliomar. **Alguns Andaimas da Constituição**. Rio de Janeiro: Livraria Principal, 1950, p. 41.

²¹⁶ Sobre o tema, ver: OLIVEIRA, Regis Fernandes de. Propriedade: função social e tributação. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger. (Org.). **Direito tributário e o novo Código Civil**. São Paulo: ed. Quartier Latin, 2004, p. 264-288.

²¹⁷ O Supremo Tribunal Federal editou a Súmula n. 668, na qual consta: “É inconstitucional a lei municipal

deixam dúvida quanto ao reconhecimento do possível efeito ordenador desse imposto em relação à ocupação do solo urbano. As regras constitucionais citadas registram o que se poderia chamar de aptidão específica de eficácia extrafiscal, ou seja, o peculiar campo de intervenção reservado ao uso extrafiscal de uma exação.²¹⁸

Trata-se de aptidão jurídica, não simplesmente fática. Certamente, não são todos os usos extrafiscais, nem todos os tributos que contam com regras constitucionais expressas e específicas regulando o uso de sua aptidão extrafiscal, como o IPTU. Mas a ausência de disposição constitucional expressa não lhes afasta a possibilidade fática de produzir outros efeitos além da arrecadação, tampouco a importância prática que essa questão muitas vezes assume para o debate jurídico. Aliás, a possibilidade, admitida em tese, de serem concedidos incentivos fiscais em normas que versem sobre quaisquer tributos, ainda que vinculados e com receitas previamente afetadas a finalidades pré-determinadas, é a comprovação do reconhecimento e da aceitação jurídico-constitucional da capacidade de produção de efeitos extrafiscais por parte de qualquer tributo.

3.7.4 Técnicas e instrumentos extrafiscais

A extrafiscalidade pode manifestar-se em diferentes espécies tributárias e por intermédio de variados expedientes e formas. Em princípio, não nos parece que alguma espécie de tributo esteja livre da incidência do fenômeno. Estariam abrangidos quer os tributos vinculados²¹⁹, quer os não vinculados, tanto os de destinação livre quanto aqueles

que tenha estabelecido, antes da EC 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana.” Trata-se de orientação assentada a partir de diversos julgados em que o Tribunal deparou com questão da possibilidade de os municípios instituírem regime progressivo, seja com fundamento fiscal, seja extrafiscal.

²¹⁸ Decerto, a finalidade de ordenação do solo urbano não é o único objetivo extrafiscal que pode ser incorporado ao IPTU. Não é incomum também, entre outros propósitos, o emprego extrafiscal do imposto para, por exemplo, favorecer a atração de novos empreendimentos e a proteção do patrimônio histórico e cultural. Sobre o tema, ver: BERTI, Flávio de Azambuja. **Impostos, Extrafiscalidade e Não-confisco**. Curitiba: Juruá, 2003, p.114 – 117.

²¹⁹ Parte da doutrina vê com desconfiança a possibilidade de utilizarem-se as taxas com objetivos extrafiscais. É esta a posição de Regis Fernandes de Oliveira: “Como a possibilidade da cobrança da taxa está relacionada ao custo da atividade desenvolvida em relação a alguém, não se pode falar em seu uso extrafiscal. Exacerbar-se o montante para obrigar determinado comportamento foge à essência da noção do tributo chamado taxa. Guarda a exigência, estreita compatibilidade com a atividade desempenhada pelo Poder Público. Daí difícil falar-se em extrafiscalidade, no caso. Poderia a lei instituir elevação do montante de taxa de localização, para evitar que houvesse maior densidade demográfica em determinados lugares? [...] Complicaremos: o Município quer preservar a área e pretende evitar que haja ali excesso de pessoas, o que redundará em diminuição da qualidade de vida, em quebra da tranquilidade social de seus moradores ou até de preservação

cujas receitas são previamente atreladas a finalidades específicas.

Quanto à forma, a atuação extrafiscal pode ser positiva ou negativa, conforme se valha de agravamento ou desagravamento para atingir o objetivo visado, que pode ser uma ação ou uma omissão. Ambas as estratégias normativas – agravamento e desagravamento – podem servir a um ou outro propósito. É lícito usar de um incentivo para induzir uma omissão, como de um agravamento para fomentar um comportamento positivo.

É importante destacar, porém, que a definição do que seja agravamento ou desagravamento é relativa e passa necessariamente pela consideração de algum parâmetro de comparação. Podem-se tomar, por exemplo, dois contribuintes diversos (C1 e C2), em situação de concorrência ou não, ou um mesmo contribuinte isoladamente, em dois instantes diversos (T1 e T2). Na primeira hipótese, tem-se que certo expediente tributário pode ser entendido como desagravamento para C1 se o faz suportar carga menor do que C2. E mais, se ambos concorrem, então o desagravamento de C1 significará, ao mesmo tempo, o agravamento da situação de C2, e vice-versa. A comparação pode ser estendida também para segmentos econômicos, em lugar de agentes/contribuintes específicos. Na segunda hipótese, considerando-se o mesmo contribuinte em diferentes momentos, tem-se que certa medida tributária será definida como agravamento desde que enseje, dados os mesmos elementos de fato relevantes à hipótese de incidência tributária, carga fiscal em T2 superior a que recaia sobre o mesmo contribuinte em T1.

A extrafiscalidade pode também manifestar-se em diferentes estruturas ou expedientes tributários: (a) na hipótese de incidência, (b) no consequente da norma tributária, (c) em outra norma que altere os efeitos produzidos pela regra tributária e (d) na destinação pré-estabelecida para os recursos tributários.

As situações (a) e (b) dizem respeito a alterações na própria regra-matriz de incidência tributária, de sorte a conformar o tributo de acordo com objetivos não financeiros a que se orienta. A alteração pode-se dar no antecedente, influenciando no critério material da regra-matriz ou em suas especificações de tempo e espaço, e também no

de determinados valores culturais. É possível o acréscimo do valor da taxa para tal objetivo? Parece-nos que não. Os instrumentos de que se pode valer o Município são outros, que não a exacerbação do montante da taxa de localização. Esta se vincula ao custo/atividade do Poder Público. Poderá o Município decretar área de interesse de preservação ambiental, dificultando, então, aprovação de plantas de construção, impor limitações edilícias etc. Mas, não poderá invocar extrafiscalidade para conformar o comportamento.” OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Taxas de Polícia*. 2ª ed. São Paulo. **Revista dos Tribunais**, 2004, p. 70.

consequente, modificando a relação tributária, nos aspectos quantitativos ou pessoais.

A situação (c) inclui estruturas tributárias que têm o condão de alterar a eficácia da norma tributária e, por conseguinte, a carga fiscal sem, contudo, interferir na configuração interna da regra que veicula o tributo. É o caso, por exemplo, da remissão, nos casos em que justificada por objetivos extrafiscais.

A última situação (d) comporta acepção que, a bem da verdade, transborda os limites usuais da disciplina jurídica do tributo, porque se refere não à receita, mas ao gasto público. Não é, entretanto, incomum que se aponte a ocorrência de extrafiscalidade também em relação à despesa pública, em se tratando de tributos com destinação vinculada, especialmente as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico.²²⁰

Todos esses diferentes expedientes que apontamos, os quais certamente não esgotam as possibilidades de manipulação do instrumento fiscal, agrupam-se por uma característica comum: a de servirem a objetivos que se encontram além do interesse financeiro, como é próprio do fenômeno da extrafiscalidade.

3.7.5 Limites: aptidão e intensidade (proporcionalidade)

Os limites do tributo são também os limites da extrafiscalidade. A finalidade extrafiscal não retira a natureza tributária da norma.²²¹ Observadas as derrogações que dão forma ao fenômeno extrafiscal e estão expressamente previstas no direito positivo, as demais normas do regime tributário são de se aplicar ao fenômeno extrafiscal. “Não pode a extrafiscalidade servir de invocação mágica que arrede o conjunto de restrições que – em nome da organização estatal, moralidade política e direitos individuais – constitui o regime

²²⁰ Estevão Horvath destaca ainda o uso do termo extrafiscalidade para designar a destinação constitucionalmente vinculada da arrecadação que é própria das contribuições. Referindo-se à contribuição de intervenção no domínio econômico, o autor explica que, “no sentido tradicional da palavra [extrafiscalidade] (utilização do tributo com fins diversos daqueles meramente arrecadatórios), a contribuição em apreço não é, a nosso ver, um tributo extrafiscal, pois tem por fim arrecadar recursos para cumprir sua finalidade [...]. Já quando se vislumbra a *fiscalidade* como tributo destinado ao fisco propriamente dito, a contribuição não poderá ser considerada fiscal”. HORVATH, Estevão. **Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico**. São Paulo: Dialética, 2009, p. 59.

²²¹ PAIVA, Leila. **Disciplina Jurídica da Extrafiscalidade**. São Paulo (Dissertação de Mestrado), USP, Faculdade de Direito, s.d., p. 23.

tributário”.²²²

À parte esses limites, há ainda outros. Afora as normas constitucionais que se aplicam aos tributos em geral, o emprego dos instrumentos fiscais como meios de intervenção no campo econômico e social justifica a incidência dos mesmos parâmetros, *mutatis mutandis*, que disciplinam a generalidade dos demais instrumentos de intervenção pública no domínio econômico. Afinal, quando se trata da utilização extrafiscal dos tributos, a atuação do Poder Público há de se pautar tanto pela constituição fiscal quanto pela constituição econômica, ou até mais por esta do que por aquela.²²³ É preciso que:

as medidas de intervenção econômica e social, em que a extrafiscalidade se concretiza, tenham por limites materiais os princípios da proibição do excesso, na medida em que afetem posições jusfundamentais dos particulares (sejam estes contribuintes, beneficiários ou terceiros, mormente concorrentes), e da proibição do arbítrio e não o princípio da igualdade fiscal a aferir da capacidade contributiva.²²⁴

Destaca-se, como limite material, o princípio da proporcionalidade que, no campo extrafiscal, implica duas restrições específicas à atuação do legislador: a exigência de aptidão extrafiscal específica e a imposição de limite de intensidade. Um e outro aspecto podem ser examinados, a nosso ver, como dimensões da aplicação da proporcionalidade ao sistema tributário: (1) a adequação entre meio e fim e (2) a proibição do excesso.

Da aptidão, já se tratou acima. Ainda que, de maneiras e em graus diferentes, nenhum tributo escape à possibilidade de uso extrafiscal, a escolha do instrumento tributário é dependente da aptidão (adequação) de intervir nos fatos sobre os quais pretende atuar o legislador. Diferentes tributos revelam aptidões diferentes, que variam de acordo, sobretudo, com a espécie tributária e a materialidade sobre as quais incidem.

Já no que se refere à intensidade, a questão está em saber o limite que se há de aplicar à carga fiscal e até que ponto pode o argumento da extrafiscalidade justificar seu aumento. O poder de tributar chega ao extremo de compreender o poder de destruir? Pode

²²² ATALIBA, Geraldo. Apontamentos de Ciência das Finanças, Direito Financeiro e Direito Tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1969, p. 149.

²²³ NABAIS, José Casalta. Solidariedade Social, Cidadania e Direito Fiscal. In: GRECCO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (Coords.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p.111.

²²⁴ NABAIS, José Casalta. Solidariedade Social, Cidadania e Direito Fiscal. In: GRECCO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (CDords.). **Solidariedade Social e Tributação**, São Paulo: Dialética, 2005, p.132.

o tributo aniquilar a propriedade ou atividade sobre a qual incide? No que se refere às exonerações, em geral, e aos incentivos, a pergunta pode ser tomada ao avesso: o poder de tributar compreende o poder de eliminar (exonerar) completamente o tributo?

Aliomar Baleeiro, a propósito dos trabalhos constituintes de 1946 e dos elementos de um sistema tributário razoável, reconhecia que o acolhimento da proibição do confisco no texto constitucional “evidentemente condena todas as consequências de velho conceito de Marshal: – *the power to tax involves the power to destroy*”. Para Baleeiro, no nível jurídico, no poder de tributar evidentemente não está compreendido o poder de destruir:

Antes, com Holmes, o poder de tributar é inseparável do dever de manter, conservar e incentivar, salvo quando o imposto for empregado com finalidade extra-fiscal, visando proibir ou impedir determinadas tendências, atividades ou coisas: - alimentos impróprios (margarinas, p.ex.), bebidas alcoólicas, malthusianismo, etc.²²⁵

A referência é ao conhecido precedente da Suprema Corte dos Estados Unidos da América, firmado no caso *McCulloch vs. Maryland*, em 1819, no qual se discutia a possibilidade de tributar instituição financeira federal.²²⁶ Sustentar que o poder de tributar compreende o poder de destruir implicava negar a possibilidade de os diferentes entes federados tributarem-se uns aos outros. Por isso, a imunidade recíproca haveria de se reconhecer, sob pena de se admitir, pela via do tributo, interferências mútuas e deletérias.²²⁷

A mesma linha raciocínio é acolhida também em diferentes julgamentos do Supremo Tribunal Federal, alguns dos quais inclusive contando com participação do próprio Aliomar Baleeiro, que ascendeu ao cargo de Ministro em 1965. Por exemplo, no julgamento do RE 68.538, de relatoria do Ministro Barros Monteiro, julgado em 3.12.1969, assim manifestou-se o Ministro Aliomar Baleeiro sobre a imunidade recíproca:

O veículo da palavra não é ótimo para transmissão do pensamento do legislador. Então pergunto: – que quis a Constituição, quando estabeleceu o princípio da imunidade recíproca? De certo, a preservação do funcionamento de uma das unidades do sistema federativo. A União não

²²⁵ BALEEIRO, Aliomar. **Alguns Andaimos da Constituição**. Rio de Janeiro: Livraria Principal, 1950, p. 13.

²²⁶ O caso é citado em diversas oportunidades por Aliomar Baleeiro ao tempo em que figurava como Ministro do Supremo Tribunal Federal, especialmente: ERE n. 68.215/SP e o RE n. 69.506/SP.

²²⁷ AMARAL JÚNIOR, José Levi Mello do. **Memória Jurisprudencial - Ministro Aliomar Baleeiro**. Brasília: Supremo Tribunal Federal, 2006, p. 134.

pode ser embaraçada no funcionamento dos seus serviços públicos, no exercício das suas atribuições, por um tributo do Estado. Reciprocamente, o Estado também não pode ser embaraçado por um tributo federal. Quem pode tributar um pode tributar cem. Se a União pode tributar um por cento, pode tributar cem, como tributa, às vezes, trezentos por cento. É um meio eficaz para destruir a sobrevivência de outra esfera de governo.

Em questão, a capacidade fática do sistema tributário de interferir negativamente na atividade sobre a qual incide e o dever jurídico de resguardá-las, particularmente nos casos de imunidade. O debate, percebe-se, vai um pouco além do conteúdo estritamente jurídico do dever fiscal e de sua quantificação. Chama atenção para os efeitos externos do tributo, em relação ao sujeito e à atividade a que se aplica, bem como para necessidade de compatibilidade entre obrigação de pagar tributos e outros valores e princípios acolhidos pelo texto constitucional.

A relação entre o poder de tributar e o de destruir é suscitada em vários precedentes do Supremo Tribunal Federal. Dentre os mais antigos, vale destacar o RE 18.331/SP, de relatoria do Ministro Orozimbo Nonato, julgado em 1951, que cuidava da taxa incidente sobre licença para uso das cabines de banho de Santos (Lei n. 995). Argumentava-se que o referido tributo suportara aumento arbitrário e desproporcional, a ponto de cercear a atividade comercial gravada e, por conseguinte, violar a liberdade de exercício de profissão. Segundo o recorrente, o tributo seria proibitivo e capaz da “asfixiar a atividade particular”. A tese, contudo, não prevaleceu. Entendeu o Tribunal que não se tratava de “imposto proibitivo”, uma vez que o aumento, apesar de significativo, não chegava a ponto de “aniquilar a atividade”.

Além da importância histórica, o julgamento merece destaque particularmente por dois aspectos: (1) a preocupação em conciliar a cobrança do tributo com princípios da ordem econômica e (2) atenção aos elementos fáticos e às consequências concretas da incidência tributária. Vale anotar: a lei foi julgada constitucional não porque não afetava à livre iniciativa, mas por não eliminar concretamente a atividade sobre a qual se aplicava. Ou seja, poderia, sim, interferir, poderia, sim, prejudicar, desde que não chegasse a ponto de impedir completamente.

Mais recentemente, cabe destacar, a propósito da necessidade de conter os efeitos nocivos da tributação em relação à atividade privada, voto do Ministro Celso de Mello, proferido no na ADI n. 4661-MC/DF, onde se lê:

O fundamento do poder de tributar – tal como tem sido reiteradamente enfatizado pela jurisprudência desta Suprema Corte (RTJ 167/661, 675-676) - reside, em essência, no dever jurídico de estrita fidelidade dos entes tributantes ao que imperativamente dispõe a Constituição da República. [...]

Daí a necessidade de rememorar, sempre, a função tutelar do Poder Judiciário, investido de competência institucional para neutralizar eventuais abusos das entidades governamentais, que, muitas vezes deslembadas da existência, em nosso sistema jurídico, de um verdadeiro “estatuto constitucional do contribuinte”, consubstanciador de direitos e garantias oponíveis ao poder impositivo do Estado (Pet 1.466/PB, Rel. Min. CELSO DE MELLO, “in” Informativo/STF n.125), culminam por asfixiar, arbitrariamente, o sujeito passivo da obrigação tributária, inviabilizando-lhe, injustamente, o exercício de atividades legítimas, o que só faz conferir permanente atualidade às palavras do Justice Oliver Wendell Holmes, Jr. (“The power to tax is not the power to destroy while this Court sits”), em “dictum” segundo o qual, em livre tradução, “o poder de tributar não significa nem envolve o poder de destruir, pelo menos enquanto existir esta Corte Suprema”, proferidas, ainda que como “dissenting opinion”, no julgamento, em 1928, do caso “Panhandle Oil Co. v. State of Mississippi Ex Rel. Knox” (277 U.S. 218).

É por isso que não constitui demasia reiterar a advertência de que a prerrogativa institucional de tributar, que o ordenamento positivo reconhece ao Estado, não lhe outorga o poder de suprimir (ou de inviabilizar) direitos de caráter fundamental, constitucionalmente assegurados ao contribuinte, pois este dispõe, nos termos da própria Carta Política, de um sistema de proteção destinado a ampará-lo contra eventuais excessos (ou ilicitudes) cometidos pelo poder tributante ou, ainda, contra exigências irrazoáveis veiculadas em diplomas normativos editados pelas instâncias governamentais.

Agora, os limites constitucionais surgem revigorados pelo *status* de “direitos fundamentais do contribuinte”, oponíveis ao fisco e erigidos à condição de cláusula pétrea, como se observou no julgamento da ADI n. 939, em 15 de dezembro de 1993, com relatoria do Ministro Sidney Sanches.²²⁸

No que interessa aos estreitos limites deste estudo e deste capítulo, cremos que a resposta à pergunta e o enfrentamento do problema dos limites de intensidade do fenômeno extrafiscal passam pela prévia definição do ponto de vista a partir do qual se procede à análise. Com base nas premissas até aqui postas, parece natural afirmar que não, o poder tributário não traz em si a permissão de eliminar a atividade econômica. Afinal, se é

²²⁸ O julgamento da ADI n. 939, de 1993, foi possivelmente a primeira oportunidade em que o Supremo Tribunal Federal reconheceu a existência de direitos do contribuinte elevados à categoria de direitos fundamentais, insuprimíveis até mesmo por meio de emenda constitucional, como determina o art. 60, § 4º, IV, da Constituição vigente. BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 939, relator Ministro Ilmar Galvão, Plenário, julgamento em 15.12.1993.

correto afirmar que tributação e propriedade são elementos indissociáveis do mesmo sistema, que dá corpo à ordem econômica; então, não se pode conceber que o tributo possa chegar ao ponto de eliminá-la. A questão, entretanto, não é assim tão simples. A resposta envolve, pelo menos, duas perspectivas que conduzem a conclusões diversas: uma geral, a do sistema tributário, e outra específica, a que considera certo tributo ou certa materialidade tributária.

Levando-se em conta todo o sistema tributário, afigura-se correto negar a possibilidade de o tributo eliminar completamente a atividade econômica ou a propriedade. Do contrário, ele mesmo restaria eliminado, visto que são codependentes. No entanto, nada parece impedir que certa atividade ou fato seja *destruído* pelo sistema fiscal, desde que contrário aos valores e propósitos previstos na ordem constitucional vigente. O mesmo se diga quanto às exonerações tributárias: a eliminação de *algum* tributo ou de sua incidência sobre certo fato ou segmento, não parece relevante, ao passo que a desaparecimento completo do sistema tributário é incompatível com o modelo de Estado vigente.

De toda sorte, o problema aqui trazido a título de ilustração permite-nos avançar sobre certo aspecto nele subentendido: a eficácia extrafiscal que é imanente ao fenômeno tributário e que, em certos casos, pode, de fato, chegar a compreender o poder de destruir.

3.8 Incentivos, renúncias e extrafiscalidade

Ao destacar que o conceito de extrafiscalidade abre o discurso jurídico do tributo para elementos que, em princípio, estariam além da obrigação tributária, queremos dizer que é nesse espaço que se inserem as questões atinentes às finalidades e aos efeitos das exações e, por conseguinte, é também nele que se situam os incentivos e renúncias fiscais. Ambas as noções, de uma forma ou de outra, sempre remetem a análise jurídica a situações nas quais se reduz ou se elimina o tributo com objetivos que não dizem respeito estrita e diretamente à arrecadação.

Há, contudo, aspecto que deve ficar sobremaneira evidente. Quando dizemos que os tributos produzem efeitos externos (sociais, econômicos, concorrenciais etc.) e que estes são, nos casos de extrafiscalidade, importantes também para o debate jurídico, não se está a postular a indistinção entre o sistema jurídico e os demais sistemas sociais. De fato, o que é “apenas” econômico não ingressa no discurso jurídico. Esses elementos – efeitos e

finalidades – importam porque são, com maior ou menor intensidade, tocados por alguma norma jurídica, conceito central e aglutinador da teoria do Direito. Portanto, aquilo que chamamos, *a priori*, de efeitos sociais e econômicos do tributo são também, em alguma medida, efeitos jurídicos ou, pelo menos, “*jurisdicizados*”, haja vista que atingidos pela incidência tributária e trazidos para dentro do direito.

Veremos nos capítulos seguintes como os conceitos de incentivo fiscal e renúncia de receita tributária estruturam-se e a maneira como a apropriação desses elementos, *prima facie* externos, pode ser útil à definição de parâmetros e mecanismos para seu controle jurídico.

CAPÍTULO IV – INCENTIVOS E RENÚNCIAS FISCAIS: CONTEXTO, LIMITES E CONTRASTES

No orçamento do ano passado houve supressão de várias taxas que existiam em 1928. A receita, entretanto, calculada em 68:850\$000, atingiu 96:924\$985.

E não empreguei rigores excessivos. Fiz apenas isto: extingui favores largamente concedidos a pessoas que não precisavam deles e pus termo às extorsões que afligiam os matutos de pequeno valor; ordinariamente raspados, escorchados, esburgados pelos exatores.

Graciliano Ramos. 2º Relatório ao Sr. Governador Álvaro Paes pelo Prefeito do Município de Palmeira dos Índios, Graciliano Ramos.

4.1 Introdução

Assentada a premissa de que o estudo dos incentivos e renúncias fiscais deve ir além das estruturas jurídicas que dão forma à obrigação tributária, o raciocínio que até aqui desenvolvemos foi no sentido de apontar os limites da disciplina jurídica do tributo e verificar o espaço que nela é reservado ao elemento pragmático da norma tributária, ou seja, seus objetivos e efeitos.

Se, de um lado, é certo que as questões pragmáticas não ocupam, ordinariamente, o cerne do debate jurídico fiscal, de outro, também não se pode negar que, em alguns casos, merecem, sim, destaque e importância central. O campo da extrafiscalidade, como vimos, é o espaço designado para a maior parte desses temas, inclusive os problemas jurídicos suscitados pela concessão de incentivos fiscais. Sua análise contribuiu, destarte, para esclarecer como os elementos finalísticos têm acesso à disciplina jurídica do tributo.

Já dissemos que os incentivos fiscais não passam, grosso modo, de exonerações extrafiscais, concedidas com vistas à produção de efeitos não financeiros.²²⁹ Mas a verdade é que tal afirmação acrescenta bem pouco ao deslinde do tema e nada diz sobre como, de fato, funciona esse instituto no direito vigente. É preciso, então, verificar a maneira como operam esses instrumentos no direito brasileiro, e quais efeitos estão aptos a lograr.

²²⁹ Vide infra, Capítulo I.

Os dois capítulos que se seguem ocupam-se exatamente dessas questões. Examinam como se colocam as noções de incentivo e de renúncia fiscal no contexto jurídico atual e de que maneira o debate jurídico pode, efetivamente, levá-las em conta. A análise vem repartida em dois capítulos por opção didática. Neste, tratamos de situar as duas noções, de incentivo e de renúncia, contrastando-as, a fim de demarcar-lhes os limites e de verificar o contexto teórico em que se enquadram. No seguinte, capítulo V, reexaminamos o tema, reunindo-as num único e mesmo processo de aplicação da regra jurídica de incentivo, com enfoque na finalidade e nos mecanismos de eficácia jurídica empregados.

4.2 Incentivo fiscal como instrumento de intervenção pública

O instituto da exoneração tributária é certamente tão antigo quanto a própria ideia de tributo. Onde quer que tenham sido instituídos e cobrados, existiu também previsão de que certos fatos ou sujeitos deveriam escapar à incidência tributária e ficar livres desse ônus.

Constam registros do antigo Egito a indicar que “a política de perdoar tributos durante tempos difíceis era uma prática comum”.²³⁰ Textos oficiais dão conta inclusive da possibilidade de os escribas praticarem a remissão de dois terços dos impostos para os fazendeiros pobres que se encontrassem endividados.²³¹ À mesma época, templos e clérigos não se sujeitavam à tributação, em tradição que até hoje se mantém, ao menos em parte. São esses alguns exemplos entre tantos outros que se podem citar.

Não parece que o peso e o impacto social e econômico dos tributos tenham sido jamais ignorados, tampouco a maneira como a redução da carga fiscal poderia favorecer certos sujeitos, classes ou atividades. Tudo indica que a exigência de tributos e sua exoneração tenham sempre convivido nos diferentes sistemas fiscais. Todavia, nem todas essas situações nas quais se afasta ou se reduz a incidência fiscal podem, de fato, ser tomadas como incentivo ou benefício fiscal, segundo sua concepção atual.

²³⁰ ADAMS, Charles. **For good an evil – The impact of taxes on the course of civilization**. 2ª ed. New York: Mandison Books, 1993, p. 8.

²³¹ ADAMS, Charles. **For good an evil – The impact of taxes on the course of civilization**. 2ª ed. New York: Mandison Books, 1993, p. 13.

Alcides Jorge Costa explica que a “tributação é fenômeno antiquíssimo, mas o Direito Tributário, tal como hoje se concebe, é de elaboração recente”.²³² Parece-nos que a mesma assertiva cabe também aos incentivos fiscais. A noção, como hoje a conhecemos, conquanto tenha origens imprecisas, ganha importância destacada a partir do reposicionamento do Estado em suas relações com a sociedade civil e a ordem econômica.²³³ Num contexto em que o Poder Público assume predominantemente posição de garantidor da ordem pública e regulador da ordem econômica, sem nela intervir, e o Direito, papel predominantemente protetor-repressivo, as leis de incentivo têm reduzida importância e visibilidade. Poderão existir casos de renúncias ao direito (competência) de impor tributos, na forma de privilégios fiscais, e certamente também situações em que exonerações são justificadas pela incapacidade econômica de pagamento. Será, entretanto, restrito o espaço para aquilo que define o cerne da noção de incentivo fiscal: servir de instrumento de intervenção na sociedade e na ordem econômica.

O recrudescimento do uso de leis de incentivo fiscal tem relação direta com a reconfiguração das funções do Poder Público e do ordenamento jurídico, no Estado Social de Direito. À medida que aumentam as tarefas que se atribuem ao Estado, rearranjam-se também as técnicas e os instrumentos empregados para realizá-las. Observa-se “o emprego cada vez mais difundido das técnicas de encorajamento em acréscimo, ou em substituição, às técnicas tradicionais de desencorajamento”.²³⁴ Fica claro que a sanção negativa não é a única técnica de controle social de que dispõe a ordem jurídica, nem a única forma de influir nas condutas dos cidadãos. A propósito, salienta Norberto Bobbio:

[...] desde que o Estado assume a tarefa, não só de controlar o desenvolvimento econômico, mas também de dirigi-lo, o instrumento idôneo para essa função não é mais a norma reforçada por uma sanção negativa contra aqueles que a transgridem, mas a diretriz econômica que, com frequência, é reforçada por uma sanção positiva em favor

²³² COSTA, Alcides Jorge. Algumas Notas sobre a Relação Jurídica Tributária. In: SCHOUERI, Luis Eduardo, ZILVETI, Fernando Aurelio (Coords.). **Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 23. Na mesma linha, Ricardo Lobo Torres aduz: “O tributo é figura que surge historicamente na época moderna, sendo inútil procurá-lo em períodos anteriores, nos quais só por analogia pode ser visualizado”. TORRES, Ricardo Lobo, Ética e Justiça Tributária. In: SCHOUERI, Luis Eduardo, ZILVETI, Fernando Aurelio (Coords.). **Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 174

²³³ FERRAZ JR, Tércio Sampaio. A Intervenção do Estado no domínio econômico e os chamados “incentivos fiscais”. In: _____. **Direito Constitucional: liberdade de fumar, privacidade, estado, direitos humanos e outros temas**. Barueri: Manole, 2007, p. 308 e ss.

²³⁴ BOBBIO, Norberto. A Função Promocional do Direito. In: **Da Estrutura à Função: novos estudos de teoria do direito**. trad. Daniela B. Versiani, Barueri: Manole, 2007, p. 2.

daqueles que a ela se conformam, como acontece, por exemplo, nas chamadas leis de incentivo, que começam a ser estudadas com atenção pelos juristas.²³⁵

Não é que, ao tempo do Estado liberal, a atividade econômica estivesse de todo subtraída à ingerência pública. Algum nível de intervenção sempre há, mesmo porque o mercado, como instituição jurídica, pressupõe a existência de regras.²³⁶ Até a omissão estatal, em certos casos, pode configurar forma de intervencionismo às avessas, no sentido de conservar o *status quo* e impedir a mudança social.²³⁷ A diferença está possivelmente na intensidade da intervenção, nas técnicas de que passa a fazer uso o Estado e, sobretudo, no destaque conferido à função de planejamento da ação estatal.²³⁸

O planejamento²³⁹ informa o modo de atuação do Estado, confere-lhe visão prospectiva e incorpora à ordem jurídica a preocupação com os objetivos e resultados produzidos pela intervenção pública. É tarefa do Poder Público prever comportamentos, formular objetivos a serem atingidos e organizar meios, jurídicos e econômicos, para atingi-los. A noção “confere consistência racional à atuação do Estado”²⁴⁰, seja como regrador da atividade social, promotor do desenvolvimento ou formulador de políticas públicas. Os “textos normativos passam a ser dinamizados como instrumentos de governo”²⁴¹, orientados no sentido dos fins prescritos pela ordem jurídica.

A reorganização das funções públicas e o incremento da função promocional ampliam a esfera de ação do Estado e do Direito. Agora, já não basta demarcar, pela sanção, os limites do lícito e do ilícito e combater ou impedir a ação indesejada. Cumpre

²³⁵ BOBBIO, Norberto. **Direito e Poder**. Trad. Nilson Moulin, São Paulo: UNESP, 2008, p. 119.

²³⁶ Cf. IRTI, Natalino. **L'Ordine Giuridico del Mercato**. 3ª ed. Bari: Gius, Laterza & Figli, 1998, p. 83

²³⁷ “[...] a fazenda ‘neutral’ protege os favorecidos, deixando ao relento os desfavorecidos. É uma maneira de intervencionismo às avessas, pelo menos à luz da Justiça: permite que os detentores do capital e dos recursos naturais – por via de consequência, também da mão-de-obra – a amealhem mais riquezas ainda, aumentando a disparidade entre os indivíduos”. FALCÃO, Raimundo Bezerra, **Tributação e Mudança Social**, Rio de Janeiro: Forense, 1981, p. 44.

²³⁸ Como afirma Luís S. C. de Moncada, “A intervenção é um fenômeno historicamente permanente. Na verdade, desde sempre existiram formas de intervenção na economia por parte do estado, embora qualitativa e quantitativamente diferentes das que são características do estado social dos nossos dias.” MONCADA, Luís Cabra de. **Direito Econômico**. 3ª ed. Coimbra: Coimbra editora, 2000, p. 34.

²³⁹ Por planejamento, entenda-se: “forma de ação racional caracterizada pela previsão de comportamentos econômicos e sociais futuros, pela formulação explícita de objetivos e pela formulação explícita de objetivos e pela definição de meios de ação coordenadamente dispostos”. GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição Federal de 1988**. 9ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 309.

²⁴⁰ GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição Federal de 1988**. 9ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 309.

²⁴¹ GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição Federal de 1988**. 9ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004 p. 151.

também envidar esforços no sentido de fomentar as condutas assumidas como valiosas pela ordem jurídica e desencorajar os comportamentos desviantes. No Estado Assistencial contemporâneo, explica Norberto Bobbio, “o direito já não se limita a tutelar atos conformes às próprias normas, mas tende a estimular atos inovadores”.²⁴²

O lícito, nesse contexto, não pode ser tomado simplesmente como “indiferente jurídico”, uma vez que nem mesmo aquilo que é permitido fazer ou omitir está de todo livre da intervenção do Estado. A fabricação de medicamentos, *e.g.*, é permitida, assim como a de cigarros, mas o tratamento jurídico que recebem não é idêntico: é de se esperar que a primeira goze de vantagens e à segunda imponham-se ônus. A intervenção jurídico-normativa avança, destarte, também no campo do permitido. Além do tipo de controle passivo, que se ocupa em desfazer ou reagir às condutas indesejáveis, tornando-as impossíveis, mais difíceis ou desvantajosas, passa-se ao controle ativo, que procura intervir também positivamente: faz das ações desejadas necessárias, mais fáceis ou vantajosas para quem as pratica.²⁴³

As leis de incentivo fiscal incluem-se entre as técnicas de encorajamento que ganham maior destaque nesse contexto. Não se resumem, evidentemente, à mera redução da carga fiscal, carregam em si uma decisão que deve estar comprometida com a concretização dos valores e objetivos consagrados pela ordem jurídica. São “leis de impulsão”: “destinam-se a servir de instrumento para a realização de determinadas metas, e uma *política*”.²⁴⁴ Explica Regis Fernandes de Oliveira, a propósito das razões que orientam a concessão de desonerações fiscais:

O normal de qualquer governante é que diligencie o recebimento de todas as receitas. Com elas é que pode atingir as metas a que se propôs e prestarr bons serviços à coletividade a que deve servir. Ocorre que, por razões políticas, até importantes, o governante é levado a abrir mão de parte da sua arrecadação para estimular outras políticas.²⁴⁵

²⁴² BOBBIO, Norberto, As Sanções Positivas. **Da Estrutura à Função**: novos estudos de teoria do direito. trad. Daniela B. Versiani, Barueri: Manole, 2007, p. 24.

²⁴³ MELO FILHO, Álvaro de. Teoria e Prática dos Incentivos Fiscais: introdução do direito premial, Rio de Janeiro: Eldorado, 1976, p. 41.

²⁴⁴ A terminologia é utilizada por Manoel Gonçalves Ferreira Filho. O autor distingue o que chama de “leis de arbitragem” e “leis de impulsão”. As primeiras visam à disciplina e ao equilíbrio dos diferentes interesses dos vários grupos que compõem a sociedade; as segundas são meios para a realização de objetivos incorporados à ordem jurídica, ferramentas de ação do Governo. FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Do Processo Legislativo**. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 284.

²⁴⁵ OLIVEIRA, Regis Fernandes de. Curso de Direito Financeiro. 3ª ed. São Paulo: **Revista dos Tribunais**,

E, ao fazê-lo, abrindo mão dessas receitas, incorpora essas escolhas e razões à ordem jurídica. Torna-as jurídicas. Tem, do ponto de vista funcional, predominantemente o objetivo de desenvolvimento social, ao contrário das medidas de desencorajamento, que voltam-se, em geral, à manutenção do *status quo*. Por isso, por serem instrumentos de intervenção na ordem social e econômica, servem à realização de verdadeiras políticas públicas, aplicadas em diferentes segmentos sociais e econômicos.²⁴⁶

Como técnica de intervenção indireta de controle social, a noção de incentivo fiscal parte de duas premissas fundamentais. A primeira é a constatação de que qualquer imposição tributária produz, em maior ou menor medida, efeito de desestímulo em relação à atividade ou conduta sobre a qual incide. E a segunda é que esse efeito pode ser, com maior ou menor êxito, planejado e evitado pelo legislador, mediante alteração da obrigação tributária, em sentido amplo, quando convenha estimular a atividade à qual se aplica.²⁴⁷ Trata-se, portanto, de aproveitar o potencial indutor da regra tributária pela eliminação ou redução do efeito de desencorajamento que a incidência tributária ordinariamente produz em relação a situações predeterminadas, tendo em vista a concreção de objetivos igualmente preestabelecidos.

4.2.1 Definição: incentivos fiscais – *lato sensu* e *strico sensu*

A nosso ver, a aplicação dos incentivos não tem de se ligar obrigatoriamente à redução ou à eliminação da obrigação tributária,²⁴⁸ embora esse seja seu sentido mais usual. Existem outras maneiras de empregar o sistema tributário com finalidades promocionais e criar vantagens jurídicas para certa categoria de sujeitos ou atividades, sem que se reduza diretamente a carga fiscal.

2008, p. 116.

²⁴⁶ A propósito da relação entre leis de incentivo e desenvolvimento econômico, ver: DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. (Coord.). **Incentivo Fiscais para o Desenvolvimento**. São Paulo, José Bushatsky Editor, 1971.

²⁴⁷ Cf. ALTAMIRANO, Alejandro C. El Derecho Constitucional a un Ambiente Sano, Derechos humanos y su vinculación con el Derecho Tributario. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, ano 9, p.31-91, n. 40, set.-out. 2001.

²⁴⁸ Guilherme W. D'Oliveira Martins defende posição assemelhada, ao afirmar que: “Apesar de corporizarem, como modalidades técnicas, a causa de despesa fiscal, os benefícios fiscais nem sempre implicam a criação desta.” E também: “podem ser criados benefícios fiscais que não impliquem a redução do facto tributário, pelo menos parcialmente”. MARTINS, Guilherme Waldermar D'Oliveira. **A Despesa Fiscal e o Orçamento do Estado no Ordenamento Jurídico Português**. Coimbra: Almedina, 2004, p.93 e 94.

Deixando de lado o sentido amplíssimo e vulgar em que se emprega a expressão para indicar qualquer favorecimento do contribuinte, independentemente de forma e finalidade, apontaremos aqui dois usos para a expressão “incentivo fiscal”, um mais amplo e outro mais restrito. Em sentido amplo, emprega-se a expressão para designar quaisquer disposições especiais inseridas entre as regras tributárias com o objetivo de favorecer e estimular atividades privadas consentâneas ao interesse público.

Nessa acepção, estariam compreendidas não só as modalidades de exoneração tributária, como outras formas de favorecimento do contribuinte que não diminuem diretamente a carga fiscal. Podem-se permitir formas de pagamento mais vantajosas para o contribuinte, autorizando parcelamento de débitos ou concedendo prazos mais dilatados, ou ainda, reduzir ou simplificar os deveres instrumentais que devem cumprir certos contribuintes. Cite-se, por exemplo, o parcelamento, mencionado no art. 10 da LC n. 24/75.

Numa segunda acepção, mais restrita e usual, tomam-se incentivos fiscais como normas de direito tributário que reduzem a carga fiscal, mediante alteração da obrigação principal, a fim de favorecer atividades privadas consentâneas ao interesse público. Nesse uso, incentivo e renúncia fiscal estão inevitavelmente conectados. O exemplo mais ilustrativo e conhecido são as isenções extrafiscais.

Em ambos os sentidos, amplo e estrito, tem-se um instrumento fiscal que cria vantagem para o contribuinte, a fim de induzir certo comportamento ou compensar situação específica. O critério de distinção entre um e outro é o mecanismo de favorecimento tributário de que se vale o legislador. Enquanto, na primeira acepção, compreende-se qualquer forma de derrogação na lei tributária posta em favor do contribuinte, com base na extrafiscalidade, na segunda, somente são levados em consideração instrumentos que ensejem redução direta da carga fiscal.

As definições servem-nos preliminar e provisoriamente. Retomaremos o tema no capítulo seguinte.²⁴⁹ A distinção é útil porque dissocia incentivo e renúncia fiscal, ao assinalar a existência de diferentes instrumentos fiscais que podem ser empregados com efeito de incentivo, mesmo que sem implicações orçamentárias diretas. As diferenças justificam também a diversidade de tratamento jurídico, quanto ao regime jurídico

²⁴⁹ Vide *supra*, Capítulo V.

aplicável. O art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, por exemplo, é de se aplicar apenas aos incentivos em sentido estrito, uma vez que implicam renúncia fiscal. Os demais, porque não geram impacto orçamentário, ao menos diretamente, escapam-lhe à incidência.

4.2.2 Instrumentos tributários de incentivo

Já dissemos que são muitos instrumentos ou institutos tributários que podem ser utilizados à guisa de incentivos fiscais. Sob tal designação, está reunida grande variedade de mecanismos jurídico-normativos: isenções, remissões, anistias, créditos presumidos, deduções, reduções de alíquota e de base de cálculo, entre outros.

Roque Antonio Carrazza explica que “não devemos confundir os *incentivos fiscais* (também chamados *benefícios fiscais* ou *estímulos fiscais*) com as isenções tributárias. Estas são, apenas, um dos meios de concedê-los.”²⁵⁰ De fato, existe, incorporada à causalidade normativa, essa relação de meio e fim entre diferentes instrumentos tributários e o objetivo de “condicionar comportamentos de virtuais contribuintes, induzindo-os, conforme o interesse público, a fazer ou a deixar de fazer alguma coisa”.²⁵¹

Tomando a noção em seu sentido amplo, é possível sistematizar as diferentes estruturas que se prestam ao propósito de incentivo da seguinte forma: (1) com redução da carga tributária, (1.1) com alteração da regra-matriz, (1.1.1) na hipótese ou (1.1.2) no consequente, ou (1.2) sem alteração da regra-matriz de incidência tributária; (2) sem redução da carga tributária, (2.1) com alteração dos deveres instrumentais ou (2.2) sem alteração dos deveres instrumentais.

A classificação vem didaticamente exposta no quadro abaixo:

²⁵⁰ CARRAZZA, Roque Antonio, *ICMS*, 11^a ed, São Paulo: Malheiros, 2006, p. 420.

²⁵¹ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 11^a ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 421.

Incentivos fiscais <i>lato sensu</i>	com redução da carga fiscal	com alteração da regra-matriz de incidência tributária	na hipótese (isenção)
			no consequente (redução na alíquota ou base de cálculo)
		sem alteração da regra-matriz de incidência tributária (remissão e anistia)	
	sem redução da carga fiscal	com alteração dos deveres instrumentais (simplificação e redução dos deveres instrumentais)	
		sem alteração dos deveres instrumentais (facilitação do pagamento: parcelamentos e ampliação de prazos)	

A intervenção por meio de normas tributárias pode ou não se vincular à redução de carga tributária suportada pelo contribuinte. E, nos casos em que implica redução, pode-se eliminar completamente a obrigação de pagamento do tributo ou apenas minorá-la. Chamamos esses de incentivos fiscais *stricto sensu*, que podem ser concedidos com ou sem alteração da regra tributária, mas sempre têm o efeito imediato de reduzir a carga fiscal dos contribuintes a que beneficiam.

A alteração na regra tributária pode dar-se no antecedente, quando será geralmente *qualitativa*, ou no consequente, quando será predominantemente *quantitativa*.²⁵² No antecedente, a exoneração funciona mediante eliminação de certos fatos sobre os quais, ordinariamente, recairia a tributação. É o caso da isenção²⁵³, que modifica algum dos critérios da hipótese, eliminando totalmente a tributação quanto aos bens e atividades a que se aplique.

No consequente, a mudança ocorre no critério pessoal ou no quantitativo, em

²⁵² COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária**. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2003, p. 199 e ss.

²⁵³ A doutrina registra diferentes definições para o conceito de isenção no direito brasileiro: favor fiscal, privilégio, dispensa legal do pagamento do tributo, expediente redutor do campo de abrangência da norma tributária, renúncia ou autolimitação da competência tributária. Aqui, empregamos o termo para designar alterações na hipótese regra-matriz de incidência tributária que tem o condão de eliminar a incidência tributária sobre certas situações, atividades ou sujeitos. Excluem-se, destarte, do conceito, para efeitos da classificação didática proposta, as alterações de alíquota e base de cálculo, ainda que essas possam também implicar redução do valor devido ou sua completa eliminação. Sobre os diferentes conceitos de isenção tributária no Direito brasileiro, Cf.: CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 183; COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária**. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2003; BORGES, José Souto Maior, **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 200, p. 154-170.

qualquer dos seus dois elementos: base de cálculo ou alíquota. Na base de cálculo, a diminuição no valor da exação pode decorrer de redução direta ou indireta, nesse caso por meio de deduções tributárias de despesas presumidas e da concessão de créditos presumidos, além de outros expedientes de igual condão.²⁵⁴

Na alíquota, a redução dos seus percentuais é que determina a correspondente minoração no valor do tributo. Normalmente, os incentivos que operam no consequente não eliminam totalmente o dever tributário, apenas reduzem-lhe o montante. A exceção está na hipótese “alíquota zero”, que esvazia a norma jurídica no seu mandamento: o fato previsto na hipótese se realiza, mas a obrigação que surgiria seria de pagar zero, nada. Não há, portanto, obrigação.

Ainda nos incentivos fiscais *stricto sensu*, a redução da carga fiscal também pode ser feita sem modificar em nada a regra de tributação, basta que ocorra depois de sua incidência.²⁵⁵ Assim opera a remissão, prevista no art. 156, IV, do CTN, como forma de extinção do crédito tributário. Nesse caso, diferentemente da isenção, o fato jurídico já ocorreu e o débito existe até que a norma remissiva determine a extinção da relação jurídica tributária.²⁵⁶

Também a anistia pode ser utilizada como forma de desonerar e incentivar a atividade do contribuinte, sem mexer na regra-matriz da exação. A despeito de não se referir propriamente aos tributos, mas às infrações tributárias e às multas delas decorrentes, o instituto também pode ser inserido entre os instrumentos de incentivo, uma vez que se trata de obrigação paralela à tributária e que com ela se “confunde” para efeito de cobrança no ambíguo conceito de crédito tributário utilizado pelo Código Tributário Nacional (arts. 113, 139, 156 e 175).²⁵⁷

²⁵⁴ É oportuno destacar que orientação do Supremo Tribunal Federal é no sentido de que as figuras da redução da base de cálculo e da isenção parcial são equiparáveis. A esse respeito, vale conferir, entre outros, RE 522716 AgR/RS, Relator Ministro Joaquim Barbosa, julgamento em 8.5.2012.

²⁵⁵ No mesmo sentido, aduz Marcus de Freitas Gouvêa, a propósito do que sejam benefícios fiscais: “São entes normativos que, no mais das vezes, compõem a norma tributária, exonerando, total ou parcialmente, a obrigação tributária, seja em virtude das razões afeitas à pessoa do contribuinte ou do objeto da tributação. Entretanto, há outros institutos que não se inserem na norma tributária impositiva, mas que também se classificam como benefícios fiscais e apresentam, igualmente, efeitos extrafiscais. Falamos das realidades jurídicas como o SIMPLES, o REFIS e benefícios fiscais como os da Lei Rouanet”. GOUVÊA, Marcus de Freitas, *Questões Relevantes Acerca da Extrafiscalidade no Direito Tributário*, **Interesse Público**, Porto Alegre, v. 7, n.34, p.175-2000. Nov.dez., 2005.

²⁵⁶ LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. **Isenções Tributárias**. São Paulo: Dialética, 1999, p. 124.

²⁵⁷ Para Tercio Sampaio Ferraz Junior, nalguns casos, a remissão também pode se referir ao crédito tributário gerado pelas penalidades. É o que acontece quando o legislador reduz somente parte das penalidades,

Remissão e anistia alcançam fatos já estabelecidos e alteram-se os efeitos jurídicos: “as duas figuras têm em comum o fato de prescreverem consequências diferentes das previstas normativamente quando da época dos fatos, no caso do fato imponível (remissão) e do fato ilícito (anistia)”.²⁵⁸

Parece correto reconhecer também a existência de expedientes de incentivo que não geram diretamente redução do débito fiscal. Deixando incólume a obrigação principal, a regra de incentivo pode operar em relação às obrigações acessórias, a que se refere o Código Tributário Nacional, no art. 113, § 2º, ou deveres instrumentais, como prefere designá-los parte da doutrina.²⁵⁹ Ou seja, às normas que obrigam os contribuintes a certas prestações – obrigações de fazer, não de pagar –, a serem efetivadas no interesse da arrecadação e fiscalização. Atualmente, a complexidade do sistema tributário é tamanha, em certos casos, a mera redução ou simplificação dos deveres acessórios pode funcionar como maneira eficaz de favorecer determinado setor econômico ou atividade.

O exemplo mais conhecido é o tratamento “diferenciado e favorecido” dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte pela Lei Complementar n. 123, de 2006, com fundamento no art. 146, inciso III, alínea “d”, e no art. 179 da Constituição Federal, “visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações” tributárias, entre outras. É certo que o regime jurídico previsto na Lei Complementar n. 123, de 2006 não se resume às regras de simplificação dos deveres instrumentais, também compreende regras de incentivo que reduzem o valor da carga fiscal aplicável às pessoas jurídicas a que se refere. Mas aquelas, como estas, também reúnem todas as características necessárias ao enquadramento na definição tradicional de benefício fiscal: são desvios excepcionais à regra padrão de certos impostos, estabelecidos em favor de determinados contribuintes, com o propósito de fomentar as atividades por eles desenvolvidas, no caso, a atividade dos micro e pequenos empresários.

De resto, sem alterar as obrigações acessórias, é possível que a técnica de incentivo opere mediante modificação de aspectos secundários da obrigação tributária, como o prazo

empregando, por exemplo, a fórmula “cancelamento ou redução de multas ou penalidades”. Nesse caso, exclui-se, genericamente, parte do débito tributário, sem perdoar as infrações, configurando hipótese de remissão. FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Remissão e anistia fiscais: sentido dos conceitos forma constitucional de concessão. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 92, p. 73.

²⁵⁸ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Infrações e Sanções Tributárias**. São Paulo: Dialética, 2003, p. 159.

²⁵⁹ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004, entre outros.

e a forma de pagamento, que não fazem parte da regra tributária, segundo a concepção de sua estrutura mais difundida. Cite-se como exemplo a concessão de parcelamento do débito fiscal que, a despeito de não reduzir ou extinguir o débito fiscal, é certamente apto a produzir efeito de estímulo em relação à atuação dos agentes privados. Corroborando esse entendimento, o art. 10 da Lei Complementar n. 24/75 confere ao parcelamento de débitos e à ampliação de prazo o mesmo tratamento dispensado à remissão e à anistia, formas de benefício fiscal *stricto sensu*. Todos ficam a depender do cumprimento das condições previamente fixadas em convênio para que possam ser concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal.

Em linhas gerais, são esses os principais meios de estímulo fiscal de que dispõe o legislador. A classificação não pretende ser exaustiva, vem aqui a título de ilustração. Certamente, há outras estratégias normativas que se podem prestar ao fim de induzir comportamentos nos contribuintes. Em todo caso, o mais importante é não perder de vista que o elemento fundamental para que qualquer desses institutos possa ser incluído na categoria dos incentivos fiscais não é a maneira como se organizam, mas os objetivos a que se orientam.

4.2.3 Primeira distinção: desonerações necessárias

Essa primeira aproximação já nos permite ressaltar característica que doutrina e jurisprudência apontam como essencial à noção de incentivo fiscal – a discricionariedade da sua concessão. É o elemento que permite afastar do conceito outras formas de exoneração fiscal não discricionárias, as ditas desonerações “estruturais” ou “necessárias”, isto é, atreladas à própria configuração da norma tributária, aos limites impostos pelo mínimo existencial ou à capacidade contributiva.

Se, como já afirmamos, as leis que concedem incentivos fiscais operam como instrumentos de intervenção na conduta do contribuinte e pressupõem a existência de competência tributária, então parece correto supor que os limites impostos pelo constituinte à imposição de tributos são também limites que se aplicam à competência para concessão de incentivos fiscais. Por conseguinte, os casos de incompetência para tributar são também casos de incompetência para conceder incentivos por meio de leis tributárias. Por essa razão, as chamadas “exonerações” ou “desonerações”, “estruturais” ou “necessárias”, não

se confundem com incentivos fiscais. Nelas, a redução ou eliminação da imposição fiscal aplicável a certas situações é decorrência, direta ou indireta, da própria configuração da competência tributária prevista no texto constitucional. Falta-lhes o elemento de discricionariedade legislativa, já que são, em alguma medida, hipóteses de “incompetência tributária”.

Misabel Derzi explica que tais desonerações ditas “necessárias” ou (1) “formam parte da estrutura do próprio imposto”, como no caso do princípio da não cumulatividade, aplicável ao IPI e ao ICMS, ou (2) são inerentes a valores prestigiados na Constituição”, como no caso dos princípios da equidade e da progressividade, ou (3) “corporificam linhas gerais de desenvolvimento econômico nacional”, de que seriam exemplos as hipóteses de imunidade à exportação.²⁶⁰ Em qualquer dessas situações, resta afastada a discricionariedade do legislador, que, grosso modo, ou não pode instituir tributo sobre certo fato ou sujeito, protegido, por imunidade, ou não pode cobrá-lo além de certo ponto, fixado por alguma das chamadas limitações ao poder de tributar, seja esta uma regra, seja um princípio jurídico.

O exemplo das imunidades é especialmente ilustrativo. Em princípio, doutrina e jurisprudência não aceitam a imunidade como forma de incentivo fiscal. Ainda que, em termos econômicos ou de eficácia externa, haja semelhanças consideráveis, as diferenças jurídicas expressivas. As imunidades, visto que constam da Constituição, no plano das competências, não atuam derrogando normas de tributação. Impedem que sejam editadas, ao estabelecer a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para tributar certos fatos ou sujeitos.²⁶¹ Já os incentivos, por sua vez, operam no plano legislativo. Criam certa “exceção” ao tributo com vistas a favorecer certos segmentos econômicos ou certas atividades. A diferença é explicada de maneira especialmente elucidativa por Pontes de Miranda, em comentário à Carta de 1967:

Na *isenção*, o débito de imposto não surge, somente porque a lei competente abriu exceção às próprias regras jurídicas de imposição; na *imunidade*, a lei de imposição seria contrária à Constituição se não abrisse tal exceção: abrindo-a, apenas explicita o que teria de entender,

²⁶⁰ DERZI, Misabel de Abreu Machado. Princípios Constitucionais que Regem a Renúncia de Receita Tributária. **Revista Internacional de Direito tributário**, Belo Horizonte, v. 1., n.1, jan./jun., 2004, . 333-362.

²⁶¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 16^a ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 181.

com ela, ou sem ela.²⁶² (Grifo original).

É verdade que a passagem refere-se especificamente às isenções e não ao gênero dos benefícios fiscais, mesmo assim, parece-nos que, *mutatis mutandis*, a referência às exceções criadas no plano legislativo vem no mesmo sentido do que acima dissemos. Na imunidade, não há norma genérica de tributação a ser excepcionada, existe antes mesmo de qualquer norma tributária e afasta a possibilidade de sua imposição. A imunidade é, em primeiro lugar, caso de não sujeição à competência impositiva do Estado. Por essa razão, é que as situações beneficiadas por desonerações decorrentes de imunidade estariam entre aquelas ditas “necessárias” ou “estruturais”, excluídas, portanto, do gênero dos incentivos fiscais, que pressupõem a possibilidade de tributação para se configurar.²⁶³

Decerto nem todas as situações compreendidas na noção de desoneração necessária são facilmente identificáveis como as imunidades, que se encontram expressa e taxativamente previstas no texto constitucional. As despesas realizadas com educação e saúde no cálculo do imposto de renda pessoa física, por exemplo, devem ser integral e ilimitadamente dedutíveis mesmo sem faltar previsão legal expressa? Sua exclusão da base de cálculo desse imposto é medida que se impõe em decorrência da própria estrutura constitucional desse tributo?²⁶⁴

Aqui entram em questão também os limites imprecisos fixados pelo princípio da capacidade contributiva, especialmente no que se refere à esfera do mínimo existencial. Nesse caso, é comum que a exoneração tributária seja concretizada por meio da legislação infraconstitucional, quer na forma de isenção, quer na forma de redução da base de cálculo, mas não como uma opção do legislador, como algo que se lhe impõe. A disposição legal,

²⁶² PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Comentários à Constituição de 1967 com a Emenda n. I, de 1969**. Tomo II (Art. 8º – 31), 2ª ed. São Paulo: RT, 1973, p. 407.

²⁶³ Em rigor, levando-se em conta que a norma de imunidade é logicamente anterior à norma tributária, seria inclusive possível questionar a utilização das expressões “exoneração” e “desoneração” para os casos de imunidade. Afinal, se, do ponto de vista interno ao ordenamento jurídico, quando há imunidade, não há tributo possível, então nesses mesmos casos inexistiria ônus tributário a ser afastado. Em outras palavras, a situação não foi “des-onerada”, porque rigorosamente nunca esteve “onerada”. Em sentido contrário e a propósito da possibilidade de incluírem-se as imunidades entre as exonerações, vale conferir: COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária**. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2003, p. 201 e 205.

²⁶⁴ No que se refere ao imposto de renda pessoa física, a Receita Federal do Brasil afasta as deduções de despesas médicas e com educação (Lei n. 9.250/95, art. 8º) da categoria das exonerações necessárias e as inclui no rol do Demonstrativo de Gastos Tributários. BRASIL, Ministério da Fazenda, Receita Federal do Brasil, **Demonstrativo de Gastos Governamentais Indiretos de natureza Tributária – (Gastos Tributários) 2012**. Brasília, agosto, 2011. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributario/BensTributarios/2012/DGT2012.pdf>. Acesso em: 20 ago. 2012.

no caso, faz as vezes de concretizador legislativo da diretriz imposta na Constituição Federal. O tributo incide apenas onde exista capacidade contributiva, que “só pode se reputar existente quando se aferir alguma riqueza acima do ‘mínimo vital’”, explica Regina Helena Costa.²⁶⁵

Somente no interior da matéria tributável é que se podem estabelecer exonerações e, por conseguinte, incentivos fiscais. Esse é um aspecto particularmente importante no contraste entre as noções de incentivo fiscal e exonerações necessárias. “Ao atribuir competência tributária, a Constituição circunscreve o âmbito de validade das normas tributárias, de modo que não podem alcançar as áreas imunes”.²⁶⁶ E, se estas últimas demarcam as margens do que seja tributável, traçam também os limites da definição positiva de incentivo fiscal, que poderá variar, nos diferentes ordenamentos jurídicos, de acordo com os limites da competência tributária. Serão, por conseguinte, tanto mais amplos ou mais estreitos quanto forem os limites desta.

Referindo-se à noção de despesa fiscal, Guilherme W. D’Oliveira Martins explica que o conceito “é moldado à imagem e semelhança do sistema fiscal em que se insere”, na medida em que “a previsão dos aspectos estruturais (objetivos e subjetivos) da estrutura fiscal necessários ao estabelecimento da tributação-regra” trançaria os contornos possíveis.²⁶⁷ A assertiva é igualmente válida em relação aos benefícios fiscais, por conta de sua conexão essencial com a natureza das despesas fiscais, como veremos a seguir, neste capítulo.²⁶⁸

Não há elemento estrutural comum que permita afirmar que certa exoneração é discricionária, concedida a título de fomento, ou necessária, aplicada em decorrência da insuficiência de capacidade contributiva. O mesmo instrumento tributário – por exemplo, a isenção – que serve ao legislador como estratégia normativa de encorajamento, noutro contexto também opera como estrutura de efetivação do princípio constitucional. A diferença está simplesmente na justificação: “isenções extrafiscais ou incentivos fiscais

²⁶⁵ COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**, 3^a ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 68.

²⁶⁶ BARRETO, Aires F.; BARRETO, Paulo Ayres. **Imunidades Tributárias**: limitações constitucionais ao poder de tributar. 2^a ed. São Paulo: Dialética, 2001, p. 54.

²⁶⁷ MARTINS, Guilherme Waldermar D’Oliveira. **A Despesa Fiscal e o Orçamento do Estado no Ordenamento Jurídico Português**. Coimbra: Almedina, 2004, p. 47.

²⁶⁸ Vide *infra*.

fogem da uniformidade tributária por razões diferentes da capacidade contributiva”, sintetiza Aurélio Pitanga Seixas Filho.²⁶⁹ Sempre que a desoneração fundamentar-se na ausência de capacidade contributiva ou na observância de limite imposto pelo mínimo existencial não pode ser incluída na definição de incentivo fiscal, tal como ordinariamente é acolhida pela legislação brasileira.

Mais uma vez, assevera-se a importância do elemento pragmático no campo fiscal. Em última análise, é a justificação ou finalidade – não a estrutura – que subjaz à regra tributária o elemento que permitirá demarcar e apartar as noções de incentivo fiscal e exoneração necessária.

4.2.4 Segunda distinção: incentivos financeiros

A segunda distinção é a que se estabelece entre os incentivos fiscais e os financeiros e que leva em conta a configuração tradicional entre as disciplinadas do Direito Tributário e do Direito Financeiro, discutida com especial ênfase no Capítulo II.²⁷⁰ A divisão tem importância prática pela diversidade de tratamento jurídico aplicável às duas situações e encontra respaldo no próprio texto constitucional em vigor.

Os incentivos fiscais atuam sobre a vertente receita (tributária), os financeiros, sobre a despesa – eis o critério básico da separação. Consistem estes últimos no emprego de receita pública, nada têm a ver com a tarefa de tributar, a não ser indiretamente. A concessão de incentivo financeiro poderá passar inclusive pelo emprego de receitas que não decorram da cobrança de tributo, caso em que a separação entre as espécies de incentivo fica ainda mais evidente.

Quando se trata de receitas tributárias, a distinção fica clara ao se considerar que o pagamento do tributo é o limite que separa as duas searas²⁷¹: o que vem depois, ou seja, a destinação das receitas está além da disciplina jurídica do Direito Tributário, é gasto público, matéria de Direito Financeiro, de acordo com a divisão tradicional entre as

²⁶⁹ SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. **Teoria e Prática das Isenções Tributárias**, 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 116-117.

²⁷⁰ Ver infra, Capítulo II.

²⁷¹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. ICMS – incentivos fiscais e financeiros – limite constitucional, **Repertório de Jurisprudência IOB**, n.22, s.l., vol. I, n. 22, 2ª quizenza, nov. 2004, p. 826.

disciplinas. Souto Maior Borges explica que, “Se o incentivo não visa o tributo, mas a receita tributária, terá como objeto uma relação jurídica instaurada após a extinção da relação tributária, dado que alcança receita já realizada [sic]”.²⁷² Será, portanto, incentivo financeiro e não estará sujeito às constrações do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal. Afinal, a aplicação de receita pública não é renúncia, nem pode ser incentivo fiscal. Explica o autor:

O incentivo tributário atua na intimidade, é dizer: no interior, da relação tributária, antes, portanto, de sua extinção pelo pagamento ou outro modo de extinção das obrigações tributárias. O incentivo financeiro aplica-se após a extinção da obrigação tributária, consolidada consequentemente a receita no patrimônio público.²⁷³

De nossa parte, não tomamos conceito tão estrito. Não diríamos que os incentivos ou benefícios financeiros são “aplicáveis a todos os outros casos em que não persistam vinculações à regra-matriz de incidência de um dado tributo”, como afirma Heleno Taveira Tôrres.²⁷⁴ Assim deixa-se de fora qualquer outra forma de favorecimento do contribuinte que não altere a hipótese ou o consequente da norma impositiva, ainda que implique redução da carga tributária, como no caso da remissão e da anistia. O certo é que todo incentivo que demanda alteração da regra-matriz de incidência tributária será fiscal, mas o inverso não é verdade: nem todo incentivo fiscal implica alteração da regra tributária. É suficiente que tenha efetivamente o condão de interferir na arrecadação das receitas tributárias, pela modificação de algum aspecto da relação entre a Fazenda Pública e o contribuinte, em sentido amplo, que venha no sentido de estabelecer vantagem tributária em favor do sujeito ou da atividade beneficiada como medida de estímulo.

Já no incentivo financeiro, o Estado emprega diretamente despesas públicas para fomentar atividades desenvolvidas por particulares, consentâneas ao interesse público, encorajando ações ou omissões privadas, por meios de diferentes ferramentas, tais como: concessão de empréstimos com juros subsidiados, restituição de tributos, entre outras. O

²⁷² BORGES, José Souto Maior. A lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e sua inaplicabilidade a incentivos financeiros estaduais. **Revista de Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, ano 7, n. 63, dez. 2000, p. 85. No artigo citado, o autor pernambucano refere-se à expressão “incentivo fiscal” como gênero composto por duas espécies: (1) incentivos tributários propriamente ditos e (2) os incentivos financeiros. Não é dessa forma que o termo é empregado neste estudo, mas o registro ilustra a variedade de usos e acepções.

²⁷³ BORGES, José Souto Maior. A lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e sua inaplicabilidade a incentivos financeiros estaduais. **Revista de Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, ano 7, n. 63, dez. 2000, p. 97.

²⁷⁴ TÔRRES, Heleno Taveira. Incentivos Fiscais na Constituição e o “Crédito-Prêmio de IPI”. **Revista Fórum de Direito Tributário**, [s.l.], ano 3, n. 14, p.23-50, mar/abr. 2005.

art. 43, § 2º, da Constituição Federal, por exemplo, menciona que os incentivos regionais compreenderão “igualdade de tarifas, fretes, seguros e outros itens de custos e preços de responsabilidade do Poder Público” e “juros favorecidos para financiamento de atividades prioritárias”.

O exemplo mais comum de incentivo financeiro é a subvenção. Mencionada expressamente nos art. 19, I, 70, *caput*, 199, § 2º, da Constituição vigente e na Lei n. 4.320, de 1964, está para o incentivo financeiro tal como a isenção para os incentivos fiscais: é a espécie mais destacada do gênero. Nas palavras de Regis Fernandes de Oliveira, define-se como “auxílio financeiro, previsto no orçamento público, para ajudar entidades públicas ou particulares a desenvolver atividades assistenciais, culturais ou empresariais”.²⁷⁵ A despesa pública, no caso das subvenções, reverte-se direta e imediatamente em transferência financeira ao particular ou a entidades da Administração indireta, à maneira de doação gravada ou não de encargo. Segundo prevê o art. 18 da Lei n. 4.320, de 1964,²⁷⁶ as subvenções econômicas podem destinar-se: (1) à cobertura de déficit de empresas estatais, (2) à cobertura da diferença entre os preços de mercado e os preços de revenda de gêneros alimentícios e outros materiais e (3) ao pagamento de bonificações a produtores de determinados gêneros ou materiais.

Há em comum entre os incentivos fiscais e os financeiros o fato de serem técnicas de estímulo ou encorajamento que se utilizam das finanças públicas e das normas de direito

²⁷⁵ OLIVEIRA, Regis Fernandes de. Curso de Direito Financeiro. 3ª ed. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 2008, p. 380.

²⁷⁶ Na Lei n. 4.320/64, no art. 12, § 3º, as subvenções são definidas como “transferências destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas”. A lei classifica-as, segundo o critério do destinatário, em sociais, quando se destinem a instituições públicas ou privadas de caráter assistencial ou cultural, sem finalidade lucrativa, e econômicas, quando dirigidas a empresas públicas ou privadas. Na primeira hipótese, as subvenções sociais, a lei exige que só se utilize subvenção quando for mais vantajoso (leia-se: mais barato) para o Estado fomentar a atividade particular do que prestá-la por si mesmo, vinculando ainda o valor do benefício concedido às unidades de serviços prestados ou postos à disposição dos usuários. Na segunda hipótese, as subvenções econômicas, o art. 18 prevê a cobertura de déficit de empresas públicas e a destinação de dotações para a regulação de preços de mercado e de revenda, além de bonificações para produtores de determinados gêneros ou matérias. O art. 19 da Lei n. 4.320/64 exige autorização expressa em lei especial para “ajuda financeira, a qualquer título, a empresa de fins lucrativos”. A menção à “lei especial” quer dizer que não basta previsão na lei orçamentária anual, a qual já cabe autorizar qualquer despesa pública por força de imposição constitucional (art. 167, II). É preciso que a autorização para a subvenção venha prevista também em outra lei não orçamentária. A exigência de lei especial é expandida no art. 26 da Lei Complementar n. 101, de 2000 para qualquer “destinação de recursos para, direta ou indiretamente, cobrir necessidades de pessoas físicas ou débitos de pessoas jurídicas”. De acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal, além de a concessão ser expressamente autorizada por lei especial e prevista na lei orçamentária anual ou em crédito adicional, deve também observar os critérios previstos na lei de diretrizes orçamentárias. Sobre as subvenções na Lei n. 4.320/64, Cf. CONTI, José Maurício. (Coord.). Orçamentos Públicos: a Lei 4.320/1964 comentada. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 2008, p. 79-82.

financeiro.²⁷⁷ Nos incentivos vinculados a tributos, o estímulo vem da redução, direta ou indireta, do ônus fiscal, o que amortiza ou remove obstáculo à conduta ou atividade que se deseja estimular. Já quando se trata de incentivos financeiros, não há obstáculo a remover, o estímulo é direto à atividade fomentada pela assunção, no todo ou em parte, dos custos pelo Estado. Tem-se, num caso, abstenção, em relação à imposição do tributo e, noutro, ação, ou seja, o ato de dispêndio de recurso público.

4.3 Renúncia fiscal – primeira aproximação

Ao contrário da noção de incentivo fiscal, que tem origem imprecisa, o aparecimento da ideia de renúncia fiscal, na literatura jurídica, é recente e bem demarcado no tempo e no espaço. Atribui-se²⁷⁸ a criação ao norte-americano Stanley S. Surrey, que cunhou, nas décadas de 1960 e 1970, a expressão de língua inglesa “*tax expenditure*”²⁷⁹ para designar os efeitos econômicos no orçamento público de certas previsões tributárias especiais.

Stanley S. Surrey, que foi professor da Faculdade de Direito da Universidade de Havard, teria empregado pela primeira vez o termo em discurso proferido em 15 de novembro de 1967, quando exercia o cargo de Secretário-Assistente do Departamento Tesouro Americano.²⁸⁰ Explicava, na ocasião, que certas previsões, presentes na legislação do imposto de renda, tais como deduções, exclusões, isenções e outras formas de benefícios fiscais, não compunham a estrutura do imposto de renda em si. Eram, na verdade, “métodos para prover assistência financeira estatal” e, dessa forma, “gastos do governo realizados por meio do sistema tributário”.²⁸¹ No entanto, apesar de promoverem efeitos econômicos semelhantes aos das subvenções, não eram assim identificadas no

²⁷⁷ No que se refere ao destinatário, é importante destacar que entidades da Administração indireta, mormente empresas públicas e sociedades de economia mista, podem também ser subvencionadas e, por conseguinte, figurar entre beneficiários de incentivos financeiros. Quanto aos incentivos fiscais, a Constituição Federal apenas proíbe de que gozem de privilégios fiscais não extensíveis aos setor privado, podendo ser beneficiadas por quaisquer outros que não sejam assim restritos.

²⁷⁸ BURMAN, Leonard E. Is the Tax Expenditure Concept Still Relevant?. **National Tax Journal**, vol. VLI, n. 3, p. 613-627, setembro, 2003.

²⁷⁹ A expressão “*tax expenditure*” é aqui traduzida como “renúncia fiscal” e “renúncia de receita”.

²⁸⁰ Cf. SURREY, Stanley S.; HELLMUTH, William F., The Tax Expenditure Budget – Response to Professor Bittker. **National Tax Journal**, vol. 22, n.4, dec. 1969, p. 528-537.

²⁸¹ SURREY, Stanley S. **Pathways to tax reform: the concept of tax expenditures**. Cambridge, Mass.: Harvard University Press, 1973, Prefácio, p. VII.

orçamento, nem havia meio capaz de quantificá-las.

A noção de “*tax expenditure*” – ou “renúncia fiscal”, como preferimos traduzi-la – é cunhada, destarte, para designar “disposições tributárias especiais funcionalmente equivalentes às despesas diretas”, desvios em relação à estrutura tributária padrão, formuladas para favorecer certo segmento econômico, atividade ou classe de pessoas.²⁸² Ao chamar atenção para seus custos orçamentários, passaria a ser possível que fossem vistas e comparadas às despesas assistenciais diretas. Afinal, eram, de certa maneira, gastos “indiretos” promovidos por meio do sistema fiscal – literalmente “gastos tributários” (“*tax expenditures*”), na designação proposta pelo próprio autor.²⁸³

O objetivo inicial de Surrey era claramente evidenciar a relação existente entre a legislação tributária, especialmente as disposições excepcionais, e a gestão orçamentária, tendo em vista os custos financeiro-orçamentários das escolhas tributárias do governo. A questão apresentou-se concretamente diante da necessidade de conter o déficit orçamentário que ameaçava o governo norte-americano no final dos anos 1960. O crescimento dos gastos sociais e as despesas decorrentes da Guerra do Vietnã haviam desequilibrado as contas públicas em 1967. O déficit no orçamento federal favorecia o processo inflacionário e precisava ser combatido, quer pela elevação da carga tributária, quer pela redução da despesa pública.

A conjuntura social e política impôs que se adotassem os dois caminhos. Surrey relata que havia a recomendação técnica de aumento de dez pontos percentuais na alíquota do imposto de renda, mas a medida deveria vir acompanhada de cortes orçamentários significativos. Estabeleceram-se, então, tetos para algumas categorias específicas de gastos públicos. “Mas os tetos, sendo tetos ‘orçamentários’, relacionavam-se apenas aos itens que constavam no orçamento e, portanto, não afetavam os dólares ‘gastos’ por meio das previsões tributárias especiais”.²⁸⁴ Essas despesas indiretas permaneciam desconhecidas, intocadas e ilimitadas.

De início, não ocorreu à comissão encarregada de examinar a peça orçamentária

²⁸² SURREY, Stanley S.; Paul, McDaniel, **Tax Expenditures**. Cambridge, Mass.: Harvard University Press, 1985, p. 31.

²⁸³ SURREY, Stanley S. **Pathways to tax reform: the concept of tax expenditures**. Cambridge, Mass.: Harvard University Press, 1973, p. 40.

²⁸⁴ SURREY, Stanley S. **Pathways to tax reform: the concept of tax expenditures**. Cambridge, Mass.: Harvard University Press, 1973, p.2.

então vigente a necessidade de identificar e conter as diferentes categorias de benefícios que afetavam o imposto de renda daquele país, nem a maneira como essas previsões poderiam reduzir significativamente a arrecadação. As regras especiais de tributação eram vistas como relativas simplesmente ao cálculo do tributo, sem que se desse conta dos efeitos que poderiam trazer para as contas públicas. De fato, mirando o orçamento, não havia como enxergar o que nele não se continha. Ali só se encontrava lista das despesas públicas diretas, não havia espaço para estas outras “despesas” promovidas por meio do sistema tributário. O efeito que as exonerações tributárias implicavam no orçamento não era nitidamente perceptível nem no lado das receitas, nem no lado das despesas.

Era preciso chamar atenção para o modo como essas previsões especiais na legislação fiscal, operando à maneira de “gastos indiretos”, afetavam o orçamento público. E foi com tal propósito que, em 1968, o Departamento do Tesouro norte-americano desenvolveu o “Orçamento de Renúncias Tributárias” (*“Tax Expenditure Budget”*), inserindo, pela primeira vez, a ideia de renúncia de receita no processo orçamentário federal daquele país.²⁸⁵ Tinha-se, no documento, a “enumeração sistemática dessas renúncias tributárias, organizadas por categoria orçamentária, juntamente com as importâncias envolvidas e sua relação com as despesas diretas nas respectivas categorias orçamentárias”.²⁸⁶

Ao assinalar os custos orçamentários de certas disposições do imposto de renda, o novo instrumento orçamentário permitia traduzir numa mesma linguagem – a dos custos – tanto as despesas públicas quanto as renúncias decorrentes de escolhas típicas de política fiscal. Do ponto de vista orçamentário, trata-se de: (1) identificar e listar as renúncias tributárias existentes no sistema fiscal em vigor; (2) estimar o impacto orçamentário que produzem e (3) criar condições para compará-las com os gastos diretos que se voltam aos mesmos objetivos. Do ponto de vista tributário, é “chamar a atenção para esses itens, na esperança de promover uma reforma fiscal que pudesse redirecionar o sistema tributário para a sua função principal de aumentar as receitas”.²⁸⁷

²⁸⁵ Em 1974, o conceito é incorporado definitivamente ao processo legislativo orçamentário daquele país (*“Congressional Budget Act of 1974”*). SURREY, Stanley S.; Paul, McDaniel, **Tax Expenditures**, Cambridge, Mass.: Harvard University Press, 1985.

²⁸⁶ SURREY, Stanley S. **Pathways to tax reform: the concept of tax expenditures**. Cambridge, Mass.: Harvard University Press, 1973, p. 4.

²⁸⁷ ²⁸⁷ BURMAN, Leonard E. Is the Tax Expenditure Concept Still Relevant?. **National Tax Journal**, vol. VLI, n. 3, setembro, 2003, p. 615.

Em rigor, a função do “Orçamento de Renúncias Tributárias”, como, de resto, do próprio conceito de renúncia fiscal, era, de início, puramente informativa. Incluir certa disposição tributária no rol das renúncias não implica qualquer juízo de valor positivo ou negativo, não quer dizer que seja válida ou inválida, lícita ou ilícita, nem boa ou má para a política fiscal. Apenas indica que não é parte da própria estrutura do tributo a que se refere e pode, por conseguinte, ser eliminada, se assim convier à política fiscal e orçamentária vigente.²⁸⁸ Em seu viés informativo, no entanto, a noção oferece poderoso instrumento de transparência fiscal. Possibilita inclusive que orçamento reflita mais precisa e honestamente a dimensão do Estado e suas reais prioridades, uma vez que as áreas abarcadas pela concessão de incentivo fiscal não são rigorosamente livres da abrangência de tributos, nem da intervenção do Estado.²⁸⁹

O conceito de renúncia de receita (“*tax expenditure*”) surge, portanto, como resultado do esforço para identificar cada um dos benefícios especiais previstos na legislação tributária e determinar o quanto essas medidas repercutem no orçamento público e contribuem para a redução das receitas arrecadadas. Surrey, que se envolvia com elaboração do orçamento de renúncias no âmbito governamental, em 1967, retoma o conceito no plano acadêmico. Acreditava ter encontrado na noção o principal *caminho* para a reforma e o aperfeiçoamento do sistema tributário norte-americano, uma maneira de contribuir para a distribuição mais justa e equitativa do peso dos tributos.

4.3.1 Dificuldades essenciais: identificação e estimativa

A despeito da importância e da utilidade de se chamar atenção para o custo orçamentário da concessão de incentivos fiscais e para a maneira como se aproximam das despesas públicas, a aplicação do conceito de renúncia fiscal, por meio do respectivo orçamento, traz consigo dificuldades práticas que não podem ser ignoradas. São, na verdade, entraves que acompanham a noção de renúncia fiscal desde sua origem, no final

²⁸⁸ “A classificação de um item como uma renúncia fiscal, por si só, não faz dele uma previsão desejável ou indesejável; nem indica que a inclusão desse item no sistema tributário seja bom ou ruim para a política fiscal. A classificação de um item como renúncia fiscal é puramente informativa, assim como a presença de um item no orçamento governamental de despesas diretas é também informativa; é simplesmente uma maneira de indicar que aquele item não é parte da estrutura normativa do imposto.” SURREY, Stanley S.; Paul, McDaniel. **Tax Expenditures**. Cambridge, Mass.: Harvard University Press, 1985, p. 5.

²⁸⁹ FIEKOWSKY, Seymour, Tax Incentives as Viewed by Economists and Lawyers. **National Tax Journal**, p. 325-40, set., 1991.

da década de 1960. Dizem respeito a dois aspectos fundamentais: (1) à definição de quais medidas tributárias, em concreto, poderiam ser enquadradas na categoria das “renúncias fiscais” e (2) a maneira de quantificar o impacto orçamentário real dessas medidas no orçamento e, grosso modo, nas finanças públicas.

Já dissemos que a noção de “*tax expenditure*” surge com base na legislação do imposto de renda e é resultado da distinção entre as disposições que compõem a estrutura normal ou padrão da regra tributária e outras que seriam especiais e representariam “desvios” em relação à norma padrão. A verdade é que nem sempre é simples separar o que é da própria estrutura do imposto e constitui a norma padrão daquilo que é excepcional e destina-se a favorecer certos sujeitos, segmentos ou atividades, sobretudo quando se considera que a tributação nunca é exatamente neutra: sempre cria vantagens e desvantagens. A questão não é meramente teórica, afeta a própria operacionalidade do conceito. Como se pode formular listagem com todas as renúncias fiscais sem antes se saber, precisamente, quais elementos uma previsão tributária deve conter para se incluir nessa categoria? É fundamental a prévia definição da regra geral ou padrão ou de referência do tributo para que se possa, depois, verificar o que seja “especial” ou “desviante”.

A dificuldade já existia ao tempo em que Surrey enfrentou pela primeira vez o tema das renúncias fiscais e mantém-se ainda hoje atual. Os limites dependem dos contornos da própria matéria tributável: “o conceito de despesa fiscal é moldado à imagem e semelhança do sistema fiscal em que se insere”, diz Guilherme W. D’Oliveira Martins, aqui já citado.²⁹⁰ É, portanto, variável nos diferentes ordenamentos jurídicos, porque aquilo que num sistema tributário pode ser tomado como elemento indissociável da “norma padrão” de certo tributo, noutro é caracterizado como escolha meramente discricionária.

No Brasil, a Receita Federal publica anualmente o “Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos da Natureza Tributária – Gastos Tributários”, em cumprimento ao § 6º do art. 165, da Constituição Federal e ao inciso II do art. 5º da Lei Complementar n. 101, de 2000. No documento, o órgão define gastos tributários, desde 2003, como: “gastos indiretos do governo realizados por intermédio do sistema tributário, visando atender objetivos econômicos e sociais.” E explica que são “exceções” ao sistema tributário de

²⁹⁰ MARTINS, Guilherme Waldermar D’Oliveira. **A Despesa Fiscal e o Orçamento do Estado no Ordenamento Jurídico Português**. Coimbra: Almedina, 2004, p. 47.

referência, reduzindo a arrecadação potencial e, conseqüentemente, aumentando a disponibilidade econômica do contribuinte”. Podem ter caráter compensatório, “quando o governo não atende adequadamente a população dos serviços de sua responsabilidade [sic]”, ou caráter incentivador, “quando o governo tem a intenção de desenvolver determinado setor ou região”.²⁹¹

A segunda dificuldade concernente à determinação dos valores das renúncias efetuadas, ou seja, a quanto efetivamente deixou-se de arrecadar por conta dessas concessões tributárias. O problema aqui diz respeito ao método de cálculo e é também tão antigo quanto à própria ideia de “*tax expenditure*”. Surrey discutia então a maneira de contabilizar os efeitos orçamentários das renúncias fiscais, ciente das dificuldades decorrentes das alterações provocadas pela concessão ou supressão do incentivo fiscal no comportamento do indivíduo. Dizia ele que a estimativa então empregada media “a receita que seria obtida pela alteração da disposição tributária envolvida sem que nada mais se alterasse”.²⁹² Mas desconsiderava: o que o contribuinte faria diante da mudança, quais despesas diretas seriam empregadas em substituição e ainda quais outras mudanças relativas às alíquotas, faixas de renda, deduções etc. deveriam ser realizadas. Não havia, destarte, visão geral acerca dos efeitos da supressão do benefício.²⁹³

Não vamos aqui discutir as diferentes maneiras hoje empregadas para realizar essa tarefa. Basta-nos assinalar que, pela natureza do cálculo envolvido, o Poder Público vê-se diante da necessidade de escolher entre: (1) métodos estáticos e simples, que não consideram precisamente as alterações de comportamento decorrentes da concessão e supressão dos incentivos fiscais, ou (2) método dinâmico, embora mais complexo, que pretende considerar também o efeito de incentivo que as escolhas de política fiscal geram nas decisões econômicas dos contribuintes.²⁹⁴

²⁹¹ BRASIL, Ministério da Fazenda, Receita Federal do Brasil. **Demonstrativo de Gastos Governamentais Indiretos de natureza Tributária – (Gastos Tributários) 2012**. Brasília, agosto, 2011. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributario/BensTributarios/2012/DGT2012.pdf>. Acesso em: 20 ago. 2012.

²⁹² SURREY, Stanley S. **Pathways to tax reform: the concept of tax expenditures**. Cambridge, Mass.: Harvard University Press, 1973, p. 24.

²⁹³ SURREY, Stanley S. **Pathways to tax reform: the concept of tax expenditures**. Cambridge, Mass.: Harvard University Press, 1973, p. 24.

²⁹⁴ São três as maneiras mais conhecidas de se estimar o montante das renúncias fiscais: (1) método da perda de arrecadação, (2) método do incremento de receita e (3) método da despesa equivalente. O primeiro consiste, em apertada síntese, de estimar a redução de arrecadação decorrente da concessão de certo benefício fiscal pela comparação entre o volume de receitas providas pela legislação tributária com e sem o benefício. O segundo procurar medir o aumento de receitas que seria esperado da extinção de um benefício fiscal

Certamente, desconsiderar o efeito comportamental ou de incentivo que essas medidas trazem é deixar de lado parte considerável daquilo que lhe é mais elementar: são concedidas precisamente para, de alguma forma, afetar o comportamento do contribuinte. Contudo, não se pode negar que existe certo grau de incerteza e imprevisibilidade nesses efeitos, notadamente porque operam no plano da eficácia social, mediante relações de causa e efeito, e interagem com outros fatores e variáveis da ordem econômica, que podem igualmente afetar as decisões dos contribuintes. Eis a contradição essencial que reside na quantificação das renúncias fiscais.

De resto, também não se pode ignorar o efeito interativo entre diferentes tributos, isto é, o modo como a concessão ou a supressão de um incentivo pode também afetar o cálculo de outras exações. A eliminação de incentivos à poupança pode, por exemplo, aumentar as vendas e, por conseguinte, a arrecadação do imposto que sobre elas incide.²⁹⁵ E ainda que internamente, em relação a um mesmo tributo, os benefícios fiscais e as demais exonerações podem também interagir, de maneira a tornar ainda mais complexa a determinação do montante da receita renunciada. “A eliminação de um benefício fiscal, no âmbito de um imposto de renda pessoal e progressivo”, por exemplo, “pode levar o contribuinte a uma faixa de alíquota marginal mais elevada e, assim, fazer com que o valor de outros benefícios que permaneçam seja aumentado”, explica Francisco C. R. Almeida.²⁹⁶

Não cabe aqui enfrentar todas as dificuldades implicadas em cada um dos métodos, já dissemos. Para o que nos interessa, nos limites estreitos deste estudo, é suficiente

anteriormente concedido, sem desconsiderar completamente os efeitos comportamentais que poderia decorrer desse ato. O terceiro estima o custo do benefício fiscal por meio da comparação com volume da despesas diretas que seria necessário para alcançar o mesmo resultado prático. Como é cediço, o método da perda de arrecadação ou receita perdida é o mais usual e prático, tendo sido adotado pela maior parte dos países que incorporaram o conceito de renúncia fiscal aos seus ordenamentos. Sobre os diferentes métodos, suas peculiaridades e seus entraves, ver: SURREY, Stanley S. **Pathways to tax reform: the concept of tax expenditures**. Cambridge, Mass.: Harvard University Press, 1973, p. 24-26; SWIFT, Zhicheng Li; VALENDUC, Christian. **Tax Expenditures: General Concept, Measurement, and Overview of Countries Practices**. _____. **Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending the Tax System: lessons from developed and transition economies**. Washington: World Bank, 2004, passim; HENRIQUES, Elcio Fiori. **Os Benefícios Fiscais no Direito Financeiro e Orçamentário: o gasto tributário no direito brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 83-89; ALMEIDA, Francisco, Carlos R. Uma Abordagem Estruturada da Renúncia de Receita Federal. **Revista do Tribunal de Contas da União**, Brasília, v. 31, n. 84, abr./jun., 2000, p. 19-62.

²⁹⁵ ALMEIDA, Francisco, Carlos R. Uma Abordagem Estruturada da Renúncia de Receita Federal. **Revista do Tribunal de Contas da União**, Brasília, v. 31, n. 84, abr./jun., 2000, p.53.

²⁹⁶ ALMEIDA, Francisco, Carlos R. Uma Abordagem Estruturada da Renúncia de Receita Federal. **Revista do Tribunal de Contas da União**, Brasília, v. 31, n. 84, abr./jun., 2000, p.53.

afirmar que, embora existam, elas não têm o condão de afastar a importância e a utilidade do conceito e do orçamento de renúncias de receita tributária.

4.3.2 Renúncia de receita na legislação brasileira

Em pouco tempo, a mesma preocupação com os custos das escolhas fiscais difundiu-se por diferentes países²⁹⁷ e alcançou inclusive o Brasil. Grande parte das democracias contemporâneas incorporara, de alguma maneira, o conceito de renúncia fiscal ao seu ordenamento jurídico, seja como parte integrante do orçamento público, seja como relatório auxiliar, e cuidaram de estabelecer instrumentos voltados a estimar seu impacto fiscal.

Em língua portuguesa, as traduções mais exatas da expressão inglesa “*tax expenditure*” seriam “gasto tributário” ou “despesa fiscal”, como são frequentemente empregadas em Portugal,²⁹⁸ mas a tradição jurídica brasileira preferiu “renúncia de receita [tributária]” e “renúncia fiscal”, mais usuais em nosso país e incorporadas expressamente ao texto constitucional nos arts. 70 e 153, § 4º, III, respectivamente.²⁹⁹

O art. 70, já constante da redação originária da Constituição, inclui “subvenções e *renúncia de receitas*” como objeto do controle externo, que será exercido pelo Congresso Nacional e que compreende a “fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União”. O art. 153, § 4º, III, incluído no texto constitucional pela Emenda Constitucional n. 42, de 2003, proíbe os municípios que optarem por fiscalizar e cobrar o imposto territorial rural de reduzir o valor do imposto ou “qualquer outra forma de *renúncia fiscal*”.

Merece especial destaque a disposição do § 6º do art. 165 da Constituição Federal,

²⁹⁷ Para uma visão geral sobre o tratamento dado às renúncias fiscais nos diferentes países que compõem a OCDE, Cf. BRIXI, Hana Polackova; SWIFT, Zhicheng Li; VALENDUC, Christian. *Tax Expenditures: General Concept, Measurement, and Overview of Countries Practices*. In: _____. **Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending the Tax System: lessons from developed and transition economies**. Washington: World Bank, 2004.

²⁹⁸ Cf. MARTINS, Guilherme Waldermar D’Oliveira. **A Despesa Fiscal e o Orçamento do Estado no Ordenamento Jurídico Português**. Coimbra: Almedina, 2004.

²⁹⁹ Cabe ressaltar que a Receita Federal do Brasil adota a denominação “gasto tributário”, desde 2003. BRASIL, Ministério da Fazenda. **Demonstrativo de Gastos Governamentais Indiretos de natureza Tributária – (Gastos Tributários) 2012**. Brasília, agosto, 2011. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributario/BensTributarios/2012/DGT2012.pdf>. Acesso em: 20 ago. 2012.

que determina que o projeto de lei orçamentária anual deverá ser acompanhado de “demonstrativo regionalizado do *efeito*, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e *benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia*.” Trata-se, possivelmente, da regra constitucional mais importante em termos de conferir transparência às renúncias fiscais.³⁰⁰

A previsão incorpora a mesma preocupação que motivou a criação do primeiro orçamento de renúncias fiscais de que se tem notícia, nos Estados Unidos, ou seja, a necessidade de identificar e contabilizar incentivos fiscais. Mesmo sem mencionar a expressão “renúncia fiscal”, referência ao “efeito” dos “*benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia*”, não deixa dúvida a respeito do objeto do dispositivo. Assim como inicialmente seu predecessor norte-americano, também o demonstrativo do art. 165, § 6º, tem cunho eminentemente informativo e tramita na forma de anexo ao projeto da lei orçamentária anual.

Prescrição semelhante encontra-se no art. 4º, V, da Lei Complementar n. 101, de 2000. O texto refere-se ao Anexo de Metas Fiscais, documento complementar que integra projeto da Lei de Diretrizes Orçamentárias e estabelece, como sua denominação indica, metas anuais relativas às receitas e despesas para o exercício a que se refere e para os dois seguintes, como consta no §1º do art. 4º. O fundamento da norma estaria na noção de planejamento, que declaradamente é um dos pressupostos da gestão fiscal responsável (art.1º, §1º). Entre os itens que devem constar do Anexo, o legislador incluiu o “demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receitas”, em cumprimento aos incisos I e II do art.14 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Também no plano infraconstitucional, a expressão “renúncia de receita” consta do art. 1º, §1º, da Lei n.º 8.443/92.³⁰¹ A regra, em consonância com o que dispõe o art. 70 da Constituição, estabelece os critérios a serem utilizados pelo Tribunal de Contas da União no julgamento de contas e na fiscalização dos atos de gestão e das despesas deles decorrentes, bem como sobre a aplicação de subvenções e a renúncia de receitas. São eles: legalidade, legitimidade e economicidade.³⁰²

³⁰⁰ Cf. HENRIQUES, Elcio Fiori. **Os Benefícios Fiscais no Direito Financeiro e Orçamentário – O Gasto Tributário no Direito Brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 113.

³⁰¹ O termo também encontrava referência no art. 3º, II, da Resolução Administrativa do TCU n. 008/92 e no art. 2º da Instrução Normativa TCU n.º 004/93.

³⁰² Ver infra, Capítulo V.

É também “renúncia de receita” a nomenclatura adotada pela Lei Complementar n. 101, de 2000, nos arts. 1º, §§ 1º e 2º; e 5º e, em especial, no art. 14, que estipula regras aplicáveis à “concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita”. A Lei de Responsabilidade Fiscal, como é conhecida, representa um marco na legislação brasileira em relação às renúncias fiscais. A regra do art. 14, de forma inovadora, cria parâmetros para a concessão de incentivos fiscais, notadamente pela estimativa e quantificação dos seus impactos, tendo em vista a preservação do equilíbrio orçamentário.

4.3.3 Renúncias, não despesas

O termo “*tax expenditure*” é, de certo modo, metafórico, assim como também suas traduções para o português: “despesa fiscal”, “gasto tributário” e “renúncia de receita”. Como já se viu, o conceito traz para a linguagem do orçamento o que antes se dizia apenas em termos tributários e concernia somente à política fiscal. Estabelece, dessa forma, relação de conexão e semelhança entre aspectos diferentes e até mesmo opostos das finanças públicas, as receitas e as despesas. Faz ver duas coisas em uma só, como é próprio da linguagem das metáforas.³⁰³

As expressões “gasto tributário” e “despesa fiscal” são contraditórias nos próprios termos. Rigorosamente, não há despesa alguma. Ainda que receita e despesa sejam duas partes de um todo, o orçamento público, isso não quer dizer que sejam uma só e mesma realidade. São conceitos jurídicos diferentes. “O orçamento não dá destinação aos impostos, dá destinação à receita”, destaca Pontes de Miranda.³⁰⁴ O gasto público é emprego de receita previamente arrecadada. É “a aplicação de certa quantia, em dinheiro, por parte da autoridade ou agente público competente, dentro duma autorização, para execução de fim a cargo do governo”, explica Aliomar Baleeiro, em sua clássica definição de despesa pública.³⁰⁵ Nas ditas despesas fiscais, o que existe, de fato, é uma não

³⁰³ “Se, formalmente, a metáfora é uma desvio em relação ao uso corrente das palavras, de um ponto de vista dinâmico ela procede de uma aproximação entre a coisa a nomear e a coisa estranha à qual ela empresta o nome. A comparação explicita essa aproximação subjacente ao empréstimo e ao desvio.” RICCOEUR, Paul. **A Metáfora Viva**. 2ª ed. trad. Dion Davi Macedo, São Paulo: Loyola, 2000, p. 43.

³⁰⁴ MIRANDA, Francisco C. Pontes de, **Comentários à Constituição de 1967 com a Emenda n.1, de 1969**, Tomo II, (art. 8º – 31). 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1970, p. 368.

³⁰⁵ BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças e à Política Fiscal**. 3ª ed. Rio de

arrecadação e, por conseguinte, uma não despesa. Não se tem o ato jurídico do dispêndio, que é elemento essencial do conceito.

O mesmo pode-se dizer das expressões “renúncia de receita” e “renúncia fiscal”, embora nestas o contrassenso não seja tão evidente quanto nas anteriores. De fato, também não há estritamente renúncia alguma, nem de competência, nem de receita. Coerentemente com o que afirmamos no tocante à concessão de incentivos fiscais, devemos agora também reconhecer que não se tem, nas situações descritas como renúncia fiscal, qualquer sorte de abdicação à competência impositiva. A renúncia é antes (resultado de) seu exercício, ainda que para afastar total ou parcialmente a cobrança de certa exação. Só quem pode cobrar o tributo pode renunciá-lo. Quando concede isenção tributária, por exemplo, o legislador não abdica de seu posto, nem de seu poder de impor tributo. O ato legislativo de renúncia fiscal, em suas várias formas, configura, tanto quanto a imposição do tributo, exercício da competência legislativa tributária.

Da mesma maneira, não há também renúncia à receita tributária propriamente dita. A renúncia, como ato jurídico, é praticada pelo titular de um direito no sentido de extinguir relação jurídica pré-estabelecida e desobrigar o sujeito passivo da relação de crédito. Define-a Vicente Ráo como ato “por via do qual a parte se desposa, por sua exclusiva declaração de vontade, de direito ou vantagem que lhe pertence”.³⁰⁶ Em outras palavras, renunciando, o credor perdoa graciosamente a dívida, abre mão de seu direito e põe fim à obrigação antes instalada. Embora o Código Tributário Nacional e o Código Civil de 2002 não incluam a renúncia entre as modalidades de extinção das obrigações, ambos preveem a remissão, como modalidade graciosa de extinção da obrigação,³⁰⁷ nos arts. 172 e 385, respectivamente.³⁰⁸ Na essência, renúncia e remissão têm o mesmo conteúdo: há uma relação jurídica obrigacional preexistente que se extingue, por decisão do credor, sem que a

Janeiro: Forense, 1964, p.61.

³⁰⁶ RÁO, Vicente. **Ato Jurídico**. Noção. Pressupostos. Elementos essenciais e acidentais. O problema do conflito entre os elementos volitivos e a declaração. São Paulo: Max Limonad, s/d, p 425.

³⁰⁷ “Remissão (de remitir) é a renúncia, perdão ou desistência do crédito pelo credor, com efeito de liberar o devedor. Sua natureza é de negócio jurídico unilateral, porque supõe a manifestação de vontade, tácita ou expressa, de remitir”. LÔBO, Paulo Luiz Netto. **Direito das Obrigações**. Brasília: Brasília Jurídica, 1999, p. 74.

³⁰⁸ No Direito Civil, há quem tome a remissão como uma espécie de renúncia que tem por objeto um direito creditório, ou a renúncia cujos efeitos dependem de aceitação de terceiro. Explica Eduardo Espínola: “Remissão é a dispensa de pagamento que faz o credor com o consentimento, ou sem a oposição do devedor”. ESPÍNOLA, Eduardo. **Garantia e Extinção das Obrigações Solidárias e Indivisíveis**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1954, p. 156.

prestação efetive-se.³⁰⁹

O fato é que essa relação jurídica preexistente não costuma se observar nos casos de renúncia fiscal. Na maior parte das situações acolhidas pelo ordenamento jurídico como de renúncia de receita tributária, notadamente as mencionadas no art. 14 da Lei Complementar n. 101 de 2000, não se verifica exatamente uma prévia relação de crédito tributário de que abra mão o legislador. Como ato legislativo, a renúncia, não raro, precede inclusive a ocorrência do fato gerador e, portanto, a relação jurídica que dá ensejo ao surgimento do crédito tributário. Para sermos exatos, apenas nos casos de remissão e anistia é que o débito precede a renúncia, mas certamente nenhuma interpretação que se conhece pretende que a noção em exame fique restrita a esses dois institutos. Com efeito, o que o ato de renúncia fiscal pressupõe é apenas a competência tributária e a relação jurídica de sujeição que dela decorre. Mas a competência, já vimos, não é renunciada, antes exercida.

Daí afirmarmos que as noções em exame têm sentido metafórico. Não significam literalmente o que dizem. Não vai nisso, é claro, qualquer crítica ao conceito de despesa fiscal, nem na origem, muito menos em seus usos atuais. Aliás, por mais de uma vez já ressaltamos aqui seus méritos. Pretende-se apenas destacar que o que está subjacente à noção de “gasto tributário” e “renúncia fiscal” é a possibilidade de servir de ponte ou elo entre estas duas realidades distintas, embora ligadas – receitas e despesas. Em outras palavras, por meio do conceito de renúncia fiscal, deseja-se tratar as desonerações tributárias “como se fossem gastos [diretos]”, ou seja, como um “equivalente conceitual”³¹⁰, a fim de permitir a comparação entre aquelas e estas, seja no tocante aos custos, seja no tocante à efetividade com que atendem ao interesse público. E, ao dizer “como se fossem gastos”, já se está implicitamente reconhecendo que não são deveras gastos.

4.3.4 Renúncias e subvenções: diferenças de forma e conteúdo

Repisar esta diferença – entre os gastos diretos e os ditos “gastos indiretos” – é

³⁰⁹ VARELA, João Antunes de M. **Das Obrigações em Geral**. Vol. II, 7ª ed. Coimbra: Almedina, 2004, p.243.

³¹⁰ Cf. HOWARD, Christopher. **The Hidden Welfare State**: tax expenditures and social policy in the United States. Princeton: Princeton University Press, 1997, p. 3.

importante para contrapor o argumento de que entre subvenções (ou incentivos financeiros) e renúncias (ou incentivos fiscais) existem diferenças meramente formais e desimportantes. O argumento é largamente difundido na doutrina nacional. Ricardo Lobo Torres, por exemplo, assevera que:

Os privilégios tributários, que operam na vertente receita, estão em simetria e podem ser convertidos em privilégios financeiros a gravar a despesa pública. A diferença entre eles é apenas jurídico-formal. A verdade é que a receita e a despesa são entes da mesma relação, existindo cada qual em função do outro, donde resulta que tanto faz diminuir-se a receita pela isenção ou dedução, como aumentar-se a despesa, pela restituição ou pela subvenção, e a mesma consequência financeira será obtida.³¹¹

Na mesma linha, André Elali aduz que “as figuras em tela são conversíveis entre si, sendo uma questão secundária as suas formas, já que o que importa é a expressão do benefício tanto para os agentes econômicos como para as finanças públicas”.³¹² Por isso, defende que se classifiquem os auxílios estatais “independentemente das formas jurídicas”, com base em considerações de legitimidade e eficiência econômica.³¹³

Os dois autores citados não representam vozes isoladas na doutrina.³¹⁴ De fato, em alguns casos, deve-se reconhecer que a proximidade entre os incentivos financeiros e fiscais é de tal maneira estreita que parece acertado estender a aplicação de certas regras do regime jurídico de um ao do outro, a fim de evitar que se possa, quando da concessão da lei de incentivo, escapar às restrições impostas pela ordem jurídica. A previsão dos arts. 1º e 2º da Lei Complementar n. 24, de 1975, é exemplo especialmente ilustrativo. A regra abrange não apenas incentivos fiscais, mas também os “financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus”.³¹⁵ Fosse a regra aplicável apenas aos incentivos fiscais, seus

³¹¹ TORRES, Ricardo Lobo. O Princípio da Isonomia, os Incentivos do ICMS e a Jurisprudência do STF sobre Guerra Fiscal. In: Martins, Ives, G.; ELALI, André, PEIXOTO, Marcelo M. (Cords.). **Incentivos Fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal**. São Paulo: MP Editora, 2007, p. 327-346.

³¹² ELALI, André. **Tributação e Regulação Econômica: um exame de tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais**. São Paulo: MP Editora, 2007, p.118.

³¹³ ELALI, André. **Tributação e Regulação Econômica: um exame de tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais**. São Paulo: MP Editora, 2007, p. 123.

³¹⁴ Ver também: CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 58-60.

³¹⁵ Há quem conteste a aplicação da Lei Complementar n. 24, de 1975, aos incentivos financeiros, ao argumento de que não teriam sido previstos no art. 156, XII, “g”, da Constituição. Para Ives Granda Martins,

destinatários, os Estados-membros, poderiam escapar à sua incidência, devolvendo o imposto pago, em vez de exonerá-lo. Assim, fariam por via oblíqua o que estão proibidos de fazer diretamente: a concessão de vantagens unilaterais aos contribuintes do ICMS.

Justifica-se aplicar aos incentivos financeiros o regimento jurídico das exonerações nessas situações em que a subvenção destina-se a compensar o gravame tributário. Cuida-se de evitar que a manipulação da forma, por meio de expediente de fraude à lei,³¹⁶ possa eludir a aplicação da restrição legal. Vale dizer, se não se pode evitar a tributação (exonerar), sem convênio, então simplesmente devolve-se o tributo, o que produz resultado equivalente – “Por aqui não passo; vou por ali”.³¹⁷ Mas isso não nos parece suficiente para que possamos afirmar que se trata de distinção de mera forma ou uma ficção jurídica. A delimitação das noções de incentivo fiscal e de incentivo financeiro e a caracterização dos instrumentos por meio dos quais se operacionalizam não deixam dúvidas quanto à diversidade de natureza e de regime jurídico aplicável a um e a outro.

Primeiro, não custa repisar que aos incentivos fiscais aplica-se o regime jurídico dos tributos, ao passo que às subvenções e benefícios financeiros em geral, o regime das despesas públicas. Aliás, é justamente porque têm tratamento jurídico diferente, que se cunhou a noção “renúncia fiscal”: para aproximá-los e permitir a comparação. A comparação, nesse caso, pressupõe a diferença de qualidade. Fossem uma só e mesma substância, não se justificaria o esforço. Em termos jurídicos, “o conceito de subvenção pressupõe uma prestação pecuniária pelo Estado, o que inócorre no caso dos incentivos fiscais, quando adotam a forma de renúncia”, explica Luís Eduardo Schoueri.³¹⁸

Segundo, as diversidades são também significativas no tocante à eficácia externa,

os incentivos financeiros, em hipótese alguma se sujeitam às deliberações do CONFAZ, apenas competente para discutir incentivos fiscais. Os arts. 1º e 8º da Lei Complementar n.º 24/75 não teriam sido recepcionados pela Carta de 1988, já que a disposição do art. 156, XII, “g”, não menciona incentivos de natureza financeira, tão somente os fiscais. MARTINS, Ives Gandra, ICMS – incentivos fiscais e financeiros – limite constitucional, Repertório de Jurisprudência IOB, s.l., vol. I, n. 22, p. 830-824, 2a quizenov. 2004.

316 Há fraude à lei sempre que se pratica ato que seria admitido por alguma regra que está no sistema jurídico, mas que pré-exclui resultado, positivo ou negativo, que outra regra jurídica, sob sanção à infração, determinava. [...] é violação indireta da lei, por emprego de meio que poderia evitar a aplicação de lei”. PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Tratado de Direito Privado**. Tomo I, atual. Vilson Rodrigues Alves. Campinas: Bookseller, 2000, p. 96 e 98.

317 PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Tratado de Direito Privado**. Tomo I, atual. Vilson Rodrigues Alves, Campinas: Bookseller, 2000, p. 101.

318 SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense: 2005, p. 57. Vale destacar que, embora o autor reconheça a existência de diferenças jurídicas entre uma a outra categoria, identifica as normas tributárias indutoras, em geral, e também os incentivos como formas de subvenção. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense: 2005, p. 60.

quer do ponto de vista orçamentário, quer do ponto de vista das implicações na conduta do cidadão. Em geral, afirma-se que os incentivos financeiros seriam mais transparentes e menos onerosos para o Poder Público que seus equivalentes tributários. É decorrência do próprio regime constitucional aplicável às despesas, que não permite “a concessão ou utilização de créditos ilimitados” (art. 167, VII), nem a “realização de despesas ou a assunção de obrigações diretas que excedam os créditos orçamentários ou adicionais” (art. 167, II). Uma vez previstos em lei e autorizada a despesa no orçamento, sabe-se, em princípio, quem serão os destinatários dos benefícios financeiros e os limites dos créditos a serem empregados.

O mesmo não se pode dizer das renúncias fiscais, que não se sujeitam aos controles orçamentários aplicáveis aos gastos diretos. A subvenção implica deslocamento patrimonial que não existe, de fato, no caso das isenções e dos demais incentivos fiscais. Nem sempre é possível delimitar prévia e precisamente seus beneficiários, tampouco o montante envolvido. “Efetivamente, quando se abre mão de qualquer tributo, mediante isenção ou exoneração de qualquer grupo ou atividade, a única certeza que se tem é de que não se arrecadará aquele tributo. Que será beneficiado é uma incógnita”, afirma Roberto Ferraz.³¹⁹

As renúncias fiscais podem também trazer implicações financeiras significativamente diferentes das subvenções, quando recaem sobre tributos sujeitos ao regime constitucional de partilha, como é o caso do imposto sobre produtos industrializados e sobre renda e proventos de qualquer natureza. O problema existe porque o titular da competência legislativa tributária não coincide integralmente com o titular das receitas arrecadadas. Assim, a exoneração concedida reduzirá o valor a ser transferido para os beneficiários das receitas constitucionais partilhadas e fará com que estes suportem, por via oblíqua, o custo das políticas de incentivo de outros entes.³²⁰

Um benefício fiscal concedido, por exemplo, pelo legislador federal, em sede de imposto de renda, se reduzir o produto da arrecadação desse imposto, poderá diminuir o montante de receitas que comporão, por força no art. 159 da Constituição, o Fundo de

³¹⁹ FERRAZ, Roberto. Intervenção do Estado na Economia por meio da Tributação – a necessária motivação dos textos legais. **Direito Tributário Atual**, v. 20, São Paulo: Dialética, 2006, p. 243.

³²⁰ “Enquanto a subvenção feita pelo legislador federal é suportada integralmente pelos cofres federais, o incentivo fiscal, na forma de subvenção, acaba repartido pelos demais entes federais, sem que estes tenham competência para legislar sobre a matéria”. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense: 2005, p. 68.

Participação dos Estados e o Fundo de Participação dos Municípios. Da mesma forma, no âmbito da legislação estadual, a renúncia fiscal concedida em matéria de imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias poderá erodir o valor dos repasses constitucionais a que fazem jus os municípios, na forma do art. 158, IV, da Constituição Federal. A questão, nota-se, pode trazer implicações relevantes para o pacto federativo, a ponto de prejudicar a autonomia dos entes federativos.

Quanto aos destinatários, sabe-se que os benefícios financeiros são de maior abrangência do que os fiscais. Estes últimos tendem a afetar predominante ou exclusivamente contribuintes com maior renda e capacidade contributiva; pouco ou nada afetam os que dispõem de rendimento baixo ou nulo, a não ser indiretamente. Não raro, quem mais tem e mais paga beneficia-se também em maior medida, o que, em muitos casos, pode fazer com que essas formas de estímulo criem “maiores vantagens para quem delas menos precisa e, ao contrário, menores vantagens para quem mais carece.”³²¹ Por outro lado, a experiência mostra que os incentivos fiscais são, em geral, mais efetivos do que as subvenções diretas, quando o público-alvo é amplo, e inadequados quando são poucos os destinatários e muitos os requisitos que devem ser preenchidos.³²²

Todos esses aspectos, entre outros³²³, nos autorizam concluir que a distinção entre subvenções e renúncias fiscais – ou entre incentivos fiscais e incentivos financeiros – não é apenas de forma, nem é desimportante: é de eficácia e de tratamento jurídico. Aliás, o aspecto que muitas vezes se desmerece, dizendo “meramente formal”, é precisamente o elemento jurídico em questão – a forma é o regime jurídico. Em rigor, único ponto de contato entre ambos é serem meios de que pode dispor o Estado para desenvolver uma

³²¹ NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. Coimbra: Almedina, 2004, p. 666.

³²² SWIFT, Zhicheng Li; VALENDUC, Christian. Tax Expenditures: General Concept, Measurement, and Overview of Countries Practices. In: _____. **Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending the Tax System: lessons from developed and transition economies**. Washington: World Bank, 2004, p. 94.

³²³ Comparando as duas modalidades de incentivo quanto à eficácia, José Casalta Nabais aponta seis desvantagens para o uso dos benefícios fiscais em relação aos financeiros: (1) a elevação real dos demais impostos; (2) o falseamento da carga fiscal global; (3) a dificuldade de determinação de seu volume, senão mediante grosseiras avaliações, o que absolutamente não acontece com os benefícios financeiros; (4) a impossibilidade de a autoridade fiscal verificar com precisão, previamente, os efeitos das desonerações; (5) o enfraquecimento da consciência cívica do cidadão, quanto à importância do pagamento de tributos, e (6) o aumento da complexidade na tributação, que passa a levar em conta matérias que, em princípio, ser-lhe-iam alheias. Os incentivos fiscais, por outro lado, também não deixam de apresentar algumas vantagens, que faltam aos financeiros: (1) o encorajamento do setor privado a participar de programas econômico-sociais; (2) o menor envolvimento do Estado no seu controle, em relação aos incentivos financeiros, e (3) o maior favorecimento da iniciativa privada. NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. Coimbra: Almedina, 2004, p. 665.

política incentivadora e realocar recursos econômicos. Mas a congruência desse elemento finalista não é suficiente para que se possam apagar suas diferenças e reduzi-los a um conceito unitário.³²⁴

4.4 Incentivo e Renúncia: contrastes e coincidências

Traçado este quadro, não é difícil perceber que as noções de incentivo fiscal e renúncia de receita tributária dizem respeito a uma mesma realidade, embora a enfoquem desde diferentes ângulos.

A conjuntura fiscal e socioeconômica que fez surgir a preocupação com as renúncias fiscais é, em grande parte, a contrapartida do crescimento da intervenção do Estado na economia, que conferiu destaque e renovada importância aos incentivos fiscais. O crescimento do déficit orçamentário e da inflação, bem como a necessidade de conter a expansão dos gastos públicos, especialmente os sociais, e a elevação da carga fiscal não foram condições exclusivas do cenário norte-americano no final da década de 1970, onde parece ter se apresentado pela primeira vez a ideia de renúncia fiscal.³²⁵ São fatores que, de certa forma, fazem parte do próprio desenvolvimento histórico do Estado de Bem-Estar Social no fim do século passado.

Por isso mesmo, se pudemos afirmar que a concessão de incentivos fiscais ganhou importância renovada no contexto do Estado Providência, também não podemos ignorar que a ideia de renúncia ou despesa fiscal, por sua vez, expõe os custos desse mesmo modelo e aponta o recrudescimento do déficit público que caracteriza sua derrocada. Em outras palavras, as renúncias fiscais desvelam formidável parcela do Estado de Bem-Estar

³²⁴ MOLINA, Pedro Manuel Herrera. **La Exención Tributaria**. Madrid: Colex, 1990, p. 52.

³²⁵ Acerca do cenário político-econômico a partir do década de 1970, Martin van Creveld explica que o crescimento das despesas com diversos programas governamentais, aliado a fatores conjunturais externos, levou ao recuo do Estado de Bem-Estar Social em praticamente todo o mundo. “A média dos gastos sociais nos países da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômicos (OCDE) subiu, chegando a quase 25% do PIB. As consequências, em todos os casos, foram déficits governamentais e inflação. Por exemplo, o governo federal dos Estados Unidos *nunca* teve saldo positivo de 1969 a 1998 [...]. Em fins da década de 1970, a Itália, a Bélgica, a Inglaterra, o Japão e a Alemanha Ocidental estavam deficitários em 5% do PIB. Também estava em situação deficitária o mundialmente famoso bastião da moeda forte, a Suíça – e o resultado foi uma inflação entre 3,6% em 1979 e 6,5% em 1981.” Veio então a reação, cujas consequências até hoje se sentem. CREVELD, Martin van. **Ascensão e declínio do Estado**. Trad. Jussara Simões. São Paulo: Martins Fontes, 2004, p. 521.

Social que se esconde no interior do sistema tributário³²⁶, nas normas que instituem benefícios fiscais. São, portanto, dois aspectos do mesmo contexto, peças do mesmo mosaico fiscal.

Do ponto de vista conceitual, a noção de renúncia representa, em certo sentido, o anverso ou o avesso do conceito de incentivo fiscal, ou seja, outra perspectiva da mesma realidade, como já o dissemos. “Os *gastos fiscais*”, sintetiza Pedro Herrera Molina, “não são mais que os benefícios tributários considerados de uma perspectiva econômica: seu efeito negativo sobre os ingressos do Estado”.³²⁷ Sua importância é justamente esta, destacar outro lado dos incentivos: o dos custos, do impacto nas contas públicas. São, de certo modo, formas de destinação (vinculação) legal de receitas que não passam pela lei orçamentária anual. Não apenas em termos econômicos, mas como realidade jurídica, a fim de permitir uma leitura paralela entre os gastos e as exonerações que se dirigem ao mesmo escopo. Explica Francisco Carlos Ribeiro de Almeida sobre o tema:

A análise desses gastos [decorrentes das renúncias fiscais] constitui uma forma de abordagem à questão dos incentivos e benefícios fiscais, pela qual se consideram as renúncias de arrecadação tributária como gastos governamentais, que devem ser quantificadas e controlados, tais quais despesas orçamentárias.³²⁸

As duas noções aqui examinadas, incentivo e renúncia, estão, portanto, enlaçadas em torno dos elementos pragmáticos que circundam a atividade tributária e que representam, uma e outra, duas facetas da mesma realidade: as exonerações fiscais. Não é na forma como se estruturam que residem seus elementos definitórios, mas nos efeitos a que se orientam e naqueles, de fato, que produzem. Incentivo e renúncia são, de certo modo, dois efeitos externos dos mesmos instrumentos fiscais, faces opostas da eficácia das exonerações tributárias. Por isso que nos parece lícito concluir que tanto os incentivos quanto as renúncias fiscais são conceitos jurídicos que apontam a necessidade de apropriar, de alguma maneira, os efeitos que ensejam as normas tributárias e assim trazê-los para o interior do ordenamento jurídico.

³²⁶ Cf. HOWARD, Christopher. **The Hidden Welfare State**: tax expenditures and social policy in the United States. Princeton: Princeton University Press, 1997, p. 3, 4 et passim.

³²⁷ MOLINA, Pedro Manuel Herrera. **La Exención Tributaria**. Madrid: Colex, 1990, p.58. Grifo original.

³²⁸ ALMEIDA, Francisco Carlos Ribeiro de. Uma abordagem Estruturada da Renúncia de Receita Pública Federal. **Revista do Tribunal de Contas da União**, V. 31, n. 84, abr./jun., 2000, p. 19-62.

CAPÍTULO V – INCENTIVOS FISCAIS: FINALIDADE, REGRA E EFICÁCIA JURÍDICA

The construction of legal precepts – call them rules, commands, norms, or what you will – is not a form of art for art's sake but an enterprise designed to influence behavior of people.

JONES, Harry W. **The Efficacy of Law**. p.3.

5.1 Modelo de análise: a perspectiva funcional

Este capítulo constitui esforço para elaborar modelo analítico capaz de integrar os conceitos de incentivo e de renúncia fiscal no contexto de uma abordagem pragmática que nos permita dar conta destes três aspectos do fenômeno jurídico em estudo: finalidade, regra e eficácia.

A abordagem justifica-se em razão da própria maneira como operam os incentivos fiscais no ordenamento jurídico. A decisão legislativa de utilizá-los, como instrumento de intervenção pública, vincula um prognóstico legislativo, um cálculo, ainda que impreciso, de meio e fim, de custo e consequência. Parte da consideração de que o sistema tributário é capaz de influenciar significativamente as escolhas dos contribuintes e assim reduzir o dever fiscal para encorajar certa conduta e, por meio dela, atingir o objetivo planejado.

Neste caso, não é a ameaça de sanção, seja na forma de execução ou de pena, o meio escolhido para motivar a ação do destinatário legal (contribuinte). As diferentes estratégias normativas que se incluem na categoria dos benefícios fiscais configuram, todas elas, técnicas indiretas de modulação de comportamento dos destinatários legais. Por isso, as diferentes funções e dimensões de eficácia do tributo assumem papel destacado no tema em questão.

De certo modo, incentivo e renúncia não passam de efeitos externos produzidos pelas normas de desoneração fiscal. É preciso, então, que se lhes dê abordagem pragmática, não apenas para definir o que são incentivos e renúncias fiscais, mas para averiguar também a maneira como operam no ordenamento jurídico e os resultados que podem produzir.

5.2 Importância da finalidade e da eficácia no pensamento jurídico e na análise dos incentivos fiscais

No pensamento jurídico, os problemas relativos à eficácia das normas costumam receber muito menos atenção do que os concernentes à validade. “Para cada frase escrita a respeito das considerações que condicionam a eficácia das normas jurídicas”, afirma Harry W. Jones, “há ao menos uma centena dedicada, de um modo ou de outro, às formas e aos meios para determinar se certa norma deve ou não ser considerada uma norma válida do sistema jurídico”.³²⁹

De fato, é o conceito de validade (ou vigência) – e não o de eficácia – que demarca o campo do debate jurídico. A validade, numa de suas acepções mais difundidas³³⁰, denota não uma qualidade, mas a própria existência jurídica específica das normas,³³¹ em face da relação de pertinência que se estabelece entre elas e o ordenamento de que fazem parte.³³² Seria precisamente essa relação, esse pertencer a um dado conjunto que lhes confere o atributo de juridicidade e, por conseguinte, o estatuto de norma jurídica.³³³

Apesar de não ocupar usualmente posição destacada no pensamento jurídico, a

³²⁹ JONES, Harry, J. **The Efficacy of Law**. Evanston: Northwestern University Press, 1969, p. 9-10.

³³⁰ O termo “validade” admite vários significados no discurso jurídico: um peculiar modo de existência de uma norma ou um fato jurídico, uma qualidade positiva de uma norma que se tenha produzido em consonância com as demais normas de competência do sistema de que é parte, a aptidão para ser aplicada pelos juízes, a capacidade de efetivamente disciplinar a conduta dos seus destinatários, a compatibilidade com postulados de direito natural, entre outros, a depender do ponto de vista que se leve em conta. Cf. GAMA, Tácio Lacerda. **Competência Tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 301-302.

³³¹ Tácio Lacerda Gama propõe que as diferentes maneiras de conceber a questão da validade, como existência ou como atributo da norma jurídica, seriam simplesmente resultado de pontos de vista distintos lançados sobre o sistema jurídico. Um deles, o que equipara validade e existência, é prescritivo e interno: o juízo é por quem assume a perspectiva de partícipe (órgão) do sistema e tem competência para decidir. O outro, que vê na validade uma qualidade da norma produzida de acordo com a regra de competência, é descritivo e externo: representa o ponto de vista de quem vê o sistema jurídico de fora e não se preocupa em decidir, senão apenas em conhecer. GAMA, Tácio Lacerda, **Competência Tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 304, 305 e ss.

³³² A norma torna-se jurídica por fazer parte de um dado ordenamento jurídico, e não o contrário: “não existem ordenamentos jurídicos, mas existem normas jurídicas porque há ordenamentos jurídicos distintos dos ordenamentos não-jurídicos”, explica Bobbio. BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. trad. Maria Celeste Cordeiro dos Santos. 10ª ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1999, p. 30-31.

³³³ A relação entre validade e existência não é isenta de controvérsias no debate jurídico. Há diferentes formas de concebê-la, de acordo com diferentes vieses teóricos. Mesmo entre autores de viés positivista e que acolham, nesse particular, o modelo de pensamento kelseniano, há os que distinguem entre “pertinência”, que seria uma forma de existência no interior do sistema jurídico, e “validade”, como a perfeita conformação da norma (ou ato jurídico) ao ordenamento de que faz parte, atendidos os critérios internos para sua produção, notadamente no que concerne à autoridade e à forma. Assim, as normas jurídicas podem pertencer ao sistema jurídico, embora invalidamente, porque viciadas, produzidas defeituosamente. Sobre o tema, ver: NEVES, Marcelo. **Teoria da Inconstitucionalidade das Leis**. São Paulo: Saraiva, 1988, p. 39-48.

eficácia também guarda relação intrínseca com o Direito em pelo menos dois sentidos. Primeiro, porque todo o sistema jurídico requer um mínimo de acatamento para que possa vigorar. Segundo, porque qualquer prescrição jurídica está voltada a uma conduta – exterior – que pretende regular, para resguardar sua prática (permissão), proibi-la ou obrigá-la.

Certo grau de eficácia está na base de qualquer sistema jurídico e é pressuposto da própria existência do direito enquanto tal. Ainda que não se possa conceber que a validade ou a existência específica de cada norma jurídica, individualmente considerada, seja dependente de sua eficácia, admite-se, em geral, que algum nível de acatamento e reconhecimento global é, sim, pressuposto do próprio funcionamento do sistema jurídico. Hans Kelsen, referindo-se ao que chama de “princípio da efetividade”, afirma que “Uma ordem jurídica é considerada válida quando as suas normas são, *numa consideração global*, eficazes, quer dizer, são observadas e aplicadas”.³³⁴ A efetividade seria, portanto, “um caráter constitutivo do Direito”, desde que “com a expressão ‘Direito’ for entendido que estamos nos referindo não à norma em particular, mas ao ordenamento”, sintetiza Norberto Bobbio.³³⁵

Além disso, também existe certa pretensão de eficácia que faz parte do sentido e da vocação prática de qualquer norma jurídica, na medida em que sempre remete, em última análise, à conduta concreta que regula e ao bem que pretende tutelar. “É evidente que qualquer norma, jurídica ou de outra categoria, [...] implica, por seu próprio sentido, a vocação de ser cumprida por seu destinatário, é dizer, a pretensão de ser – ao menos neste primeiro sentido – eficaz”, explica Liborio Hierro em obra em que explora as diferentes dimensões e sentidos da eficácia social das normas jurídicas.³³⁶

A aduzir que a “pretensão de eficácia” compõe o sentido de qualquer prescrição jurídica permite-nos também dar conta de outro aspecto fundamental ao estudo dos benefícios fiscais, que é a finalidade ou função das normas jurídicas. Ao disciplinar condutas, o Direito incorpora e determina também objetivos: é “instrumento para obtenção de finalidades e objetivos que só podem ser alcançados mediante comportamentos

³³⁴ KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Trad. João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 2003, p.237.

³³⁵ BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. Trad. Maria Celeste Cordeiro dos Santos. 10ª ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1999, p.29.

³³⁶ HIERRO, Liborio. **La Eficacia de las Normas Jurídicas**. Barcelona: Ariel, 2003, p. 14.

humanos”, como destaca Geraldo Ataliba.³³⁷ A relação entre finalidade e eficácia é, portanto, intrínseca. Não parece exagero afirmar que a finalidade jurídica não passa da projeção do efeito externo da regra. Vale dizer: os fins são os efeitos projetados ou visados pela norma jurídica, seja em termos da conduta que deve ser praticada, seja em relação ao estado de coisas que se pretende alcançar.

Este é um dado relevante para a presente exposição. Nas leis que veiculam políticas públicas³³⁸ e concretizam uma intervenção do Estado no domínio econômico, como as que concedem benefícios fiscais, a característica de instrumentalidade das regras jurídicas assume contornos especialmente concretos. Nesses casos, a ação legislativa estatal configura claramente “um meio para atingir determinado fim de caráter material”.³³⁹ Afora a natural valoração que se encontra subjacente a qualquer comando jurídico,³⁴⁰ nas leis de incentivo fiscal, confere-se particular relevo e densidade aos objetivos da norma, que deverão traduzir-se em providências concretas e resultados práticos empiricamente verificáveis.

Quando cria um benefício fiscal, o legislador “quer que exista algo que não existe hoje, por exemplo, montar um polo industrial em determinada região, melhorar o volume de exportações, gerar empregos, ampliar os investimentos estrangeiros no País etc.”, salienta Marco Aurélio Grecco.³⁴¹ O Poder Público considera, então, que a remoção do encargo fiscal, num dado contexto normativo, poderá, em alguma medida, interferir na realidade social exterior e alterar o curso dos acontecimentos sociais e econômicos, de sorte a produzir o resultado desejado.³⁴²

A regra de incentivo justifica-se precisamente neste ponto: na capacidade de induzir condutas concretas que o contribuinte beneficiado não adotaria, se não houvesse a vantagem tributária criada. Daí a necessidade de procedermos, no tocante aos incentivos fiscais, à análise funcional e ao exame do papel que desempenham no direito vigente, além

³³⁷ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 27.

³³⁸ A propósito, afirma Eros Roberto Grau: “A afirmação de que o direito funciona como instrumento de implementação de políticas públicas tem o condão de evidenciar a necessidade de o tomarmos como objeto de análise funcional”. GRAU, Eros, Roberto. **O Direito Posto e o Direito Pressuposto**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p.23.

³³⁹ GRECCO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 41.

³⁴⁰ ENGISCH, Karl. **Introdução ao Pensamento Jurídico**. trad. J. Baptista Machado, 9ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2004, p. 47.

³⁴¹ GRECCO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2011, p.103.

³⁴² Sobre a relação entre incentivos fiscais e políticas públicas, ver: DOMINGUES, José Marcos. (Coord.) **Direito Tributário e Políticas Públicas**. São Paulo: MP Editora, 2008, passim.

da forma como se estruturam essas providências jurídicas.

5.3 Incentivo-renúncia: finalidade, regra e efeito

Com base no quadro até aqui delineado, parece correto afirmar que a expressão “incentivo fiscal”, no contexto jurídico brasileiro, refere-se a, pelo menos, três situações diversas, ainda que ligadas: (1) finalidade, (2) instrumento ou regra jurídica e (3) efeito social externo. Falaremos então em: “finalidade de incentivo”, “instrumento de incentivo” e “efeito de incentivo”. A finalidade determina a escolha e a modulação do instrumento jurídico, voltado a certo efeito prático, que pode ou não vir a se realizar concretamente no plano social.

A primeira situação a que nos referimos é a *finalidade de incentivo*. Com a expressão, queremos designar o elemento jurídico teleológico subjacente à regra e que lhe confere sentido finalístico e dimensão prática. Não diz respeito ao contexto social ou político de edição da lei, tampouco à vontade do legislador. É um objetivo “no direito” e, portanto, interno e vinculante, ainda que esteja no plano teleológico, e não no deontológico.

A segunda acepção a que nos referimos diz respeito à *regra* ou, grosso modo, ao *instrumento jurídico* que serve à introdução do incentivo fiscal no ordenamento. Trata-se da providência jurídica eleita pelo legislador para produzir efeitos internos de exoneração e indução, a saber, isenção, remissão, redução de alíquota, entre outros já mencionados.³⁴³

O terceiro aspecto a que nos referimos é o *efeito externo de incentivo*, ou seja, o resultado externo que é produzido pela providência jurídica adotada. Neste nível de análise, encontram-se as consequências reais da concessão da lei de incentivo, noção que compreende: (1) a *conduta* que é efetivamente praticada por força da desoneração e (2) o *estado de coisas concreto* que se instala em decorrência da aplicação da regra de incentivo.

A expressão “estado de coisas”, que aqui empregamos, serve para designar os resultados concretos da incidência normativa que não estão compreendidos no conceito de conduta, mas são dela decorrentes. É o caso dos resultados macroeconômicos alcançados pela regra jurídica (*e.g.* elevação no nível do emprego) e também dos seus impactos financeiro-orçamentários, ou seja, a redução de arrecadação tributária decorrente de uma

³⁴³ Vide *infra*, Capítulo IV.

exoneração.

O mesmo esquema de análise é válido também para o conceito de renúncia fiscal. Neste caso, entretanto, o discurso jurídico costuma dar mais ênfase aos efeitos da renúncia do que aos fins que a justificam. Falaríamos, então, em: (1) *regra de renúncia fiscal* e (2) *efeito de renúncia*. Não há exatamente uma “finalidade de renúncia”, visto que a desoneração não se concede *para que* a renúncia ocorra, não é este seu propósito. O objeto é o incentivo, ou seja, o encorajamento de certa conduta, a produção de certo estado de coisas. A renúncia é uma decorrência. Seria cabível, contudo, falar-se em prognóstico ou estimativa de renúncia para indicar a projeção do impacto de sua concessão no orçamento público, mas não em renúncia como “finalidade”. Essa forma de repartir a noção de renúncia fiscal permite, inclusive, lidar, de forma mais precisa, com a ambiguidade do tipo “processo-produto” ou, para sermos exatos, “causa-efeito”, de que padece o termo no discurso jurídico, ora empregado para designar o ato de renunciar, ora seu efeito, o impacto financeiro-orçamentário.

Aplicando o modelo de análise à noção de incentivo fiscal e igualmente à de renúncia de receita, pretendemos construir abordagem que nos possibilite aproximar ambas as noções pela perspectiva funcional, como duas consequências da mesma incidência normativa: dois lados da mesma moeda. Afinal, é a mesma regra jurídica, justificada pelo mesmo escopo, que produz os dois efeitos, incentivo e renúncia, ambos efeitos externos no tocante à relação jurídica tributária e também a esse ramo jurídico.

Apresentado esse esboço inicial, passaremos, nos itens que se seguem, a examinar separadamente cada um dos três aspectos acima indicados.

5.3.1 Incentivo fiscal como finalidade

Já repisamos, em diferentes passagens deste estudo, que não é a uniformidade de estrutura que agrupa as diferentes formas de benefício fiscal, mas a maneira como se voltam ao encorajamento das condutas a que se referem. Sem que se considere o objetivo pretendido, a noção descaracteriza-se como tal. Haverá, *e.g.*, isenção, remissão e redução de alíquota, e não benefício fiscal. O propósito consciente de interferir positivamente no comportamento dos contribuintes e demais cidadãos afetados, ainda que indiretamente, pelo sistema tributário, é aspecto indissociável dos conceitos em análise.

A finalidade de que cuidamos é prescritiva e situa-se no interior do ordenamento jurídico. Trata-se da “razão de ser da norma”, como critério para sua interpretação e aplicação: a *ratio* normativa, o fim a que se destina.³⁴⁴ Vem consubstanciada em princípio ou norma programática que não prescreve uma conduta específica, senão que se dê lugar a certo resultado ideal – estado de coisas – na maior medida possível.³⁴⁵ É a que nos permite, por exemplo, dizer que o objetivo constitucional do imposto sobre serviços de qualquer natureza é prover recursos para os Municípios, assim como o propósito da regra de incentivo da Lei Rouanet (Lei n. 8.313, de 1991) é valorizar e difundir manifestações culturais. O objetivo não está exatamente no mesmo nível deôntico dos deveres e das proibições. Subjaz à regra, figura no nível teleológico,³⁴⁶ mas é também cogente, porque tudo aquilo que no ordenamento se insere exerce, em alguma medida, força impositiva e tem pretensão de ser observado.

Para os limites deste estudo, parece-nos correto afirmar que a finalidade representa a diretriz programática que vincula o “estado ideal de coisas a ser buscado”³⁴⁷ pela regra tributária de incentivo. No âmbito da fiscalidade, esta diretriz é arrecadatória e inspira-se no princípio do Estado fiscal, de que já cuidamos ao discutir o tema da extrafiscalidade.³⁴⁸ Trata-se da função primeva das exações, na ordem constitucional vigente: prover o Estado dos recursos de que necessita para o exercício das competências constitucionais que lhe foram atribuídas, observados os limites que lhe são próprios. Para assinalar a relação intrínseca entre fins e efeitos, dizemos que a norma fiscal projeta, por assim dizer, a arrecadação, ou melhor, as receitas públicas, como principal efeito externo que pretende produzir.

Arrecadar não é, por certo, a única preocupação que orienta a ação do legislador em

³⁴⁴ A propósito, afirma Emilio Betti: “Se considerarmos a norma como um fato histórico (*cum si lata*, diria Leibniz), como instrumento pré-ordenado a um fim normativo, sua *ratio* é dada pelo fim (causa final), em vista da qual foi posta: fim esse que, a despeito da mania antifinalista, propugnada por Kelsen, como reação a Jhering e Stammler, deve ser admitido como um dado fenomenológico e pesquisado mediante critérios teleológicos de interpretação.” BETTI, Emilio, **Interpretação da Lei e dos Atos Jurídicos**, trad. Karina Jannini, São Paulo: Martins Fontes, 2007, p. 96

³⁴⁵ ATIENZA, Manuel; MANERO, Juan Ruiz. **Ilícitos Atípicos**. 2ª ed. Madrid: Trotta, 2006, p. 19.

³⁴⁶ RICOEUR, Paul. **O Justo 1**: a justiça como regra moral e como instituição. Trad. Inove C. Benedetti. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2008, p. 11-12.

³⁴⁷ Explica Humberto B. Ávila, acerca do conteúdo dos princípios jurídicos: “As normas atuam sobre outras normas do mesmo sistema jurídico, especialmente definindo-lhes o seu sentido e o seu valor. Os princípios, por serem normas imediatamente finalísticas, estabelecem um estado ideal de coisas a ser buscado, que diz respeito a outras normas do sistema, notadamente das regras”. ÁVILA, Humberto, **Teoria dos Princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 78.

³⁴⁸ Vide infra, Capítulo III.

matéria de tributos.³⁴⁹ “Não foi dito pela constituição que os tributos só serviriam como fonte de receita”, bem afirmou Geraldo Ataliba.³⁵⁰ Existem também outros objetivos, reunidos sob a designação de “extrafiscalidade”, que podem conviver harmonicamente numa mesma regra, ao lado da função arrecadatória. Luís Eduardo Schoueri explica que o gênero da extrafiscalidade compreende três funções: (1) indução de comportamentos, (2) distribuição da carga tributária e (3) simplificação.³⁵¹ As três funções e a arrecadação representam, até certo ponto, aspectos jurídicos indissociáveis do fenômeno tributário, que se fazem presentes, em graus variáveis, em qualquer regra fiscal.³⁵² Isso, aliás, não é de todo incomum no ordenamento jurídico: “No âmbito de uma regulamentação legal, podem perseguir-se diversos fins, dos quais um frequentemente só pode realizar-se à custa dos outros”, como destaca Karl Larenz.³⁵³ “Então o legislador tem de harmonizar os fins uns com os outros, de tal modo que se limite de alguma sorte a realização de um em favor do outro”.³⁵⁴

É o que se dá no caso dos incentivos fiscais. Sacrifica-se a finalidade arrecadatória em favor da função indutora, com propósito de encorajar certa conduta que possa promover o objetivo eleito pelo legislador. Nas regras de incentivo fiscal, não estão, por certo, descartadas também as demais funções normativas. O aspecto indutor dos incentivos fiscais é apenas uma de suas dimensões, ainda que seja a mais destacada delas. Ao mesmo tempo em que pretende incentivar (induzir) comportamentos nos contribuintes beneficiados, a concessão de incentivos fiscais traz pelo menos três outras consequências para o sistema tributário: (1) implica renúncia de receitas³⁵⁵; (2) redistribui as cargas

³⁴⁹ Sobre a abordagem funcional dos tributos. Cf. FERRAZ Jr., Tércio Sampaio, *Estrutura e função: breve estudo sobre a finalidade constitucional dos impostos*. In: _____. **Direito Constitucional: liberdade de fumar, privacidade, estado, direitos humanos e outros temas**, Barueri: Manoel, 2007.

³⁵⁰ ATALIBA, Geraldo. *Apontamentos de Ciência das Finanças, Direito Financeiro e Direito Tributário*. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 1969, p. 148. O autor obviamente não se referia à Constituição vigente, mas o comentário parece-nos perfeitamente extensível também à ordem constitucional vigente.

³⁵¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 27 e ss.

³⁵² Discutindo os objetivos que deveriam orientar estruturação do sistema tributário federal norte-americano, Reuven S. Avi-Yonah, aponta que os propósitos da tributação na era moderna são: “(1) aumentar as receitas para as atividades desempenhadas pelo Estado; (2) atenuar a desigualdade na distribuição de riqueza; e (3) regulamentar a atividade econômica privada”. AVI-YONAH, Reuven S., *Os Três Objetivos da Tributação*, trad. Luís Flávio Neto. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 22, p. 7-29, São Paulo, 2008.

³⁵³ LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**. trad. José de Sousa e Brito e José António Veloso, Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1978, p. 381.

³⁵⁴ LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**. Trad. José de Sousa e Brito e José António Veloso. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1978, p. 381.

³⁵⁵ Consideramos aqui o conceito estrito de incentivo fiscal, no qual a eliminação ou a redução da carga fiscal é usada como forma de estímulo. Em sentido amplo, outras estratégias fiscais que não impliquem renúncia de

fiscais, tendendo a agravar a situação dos contribuintes não beneficiados pela exoneração e (3) pode agregar complexidade ao sistema e, por conseguinte, elevar os custos de transação envolvidos.³⁵⁶

Ao destacar o aspecto da finalidade, pretende-se também pôr em evidência a função de planejamento estatal e o prognóstico legislativo que a lei concessiva encerra em si. Quando adota uma providência jurídica específica que reduz ou elimina os encargos fiscais aplicáveis a certo fato, sujeito ou atividade, o legislador o faz na suposição – objetiva e incorporada à lei – de que, mantidas as condições vigentes, a medida poderá influir significativamente na conduta dos contribuintes: promover uma ação ou omissão e, por meio dela, atingir certo resultado concreto. Há, portanto, nas leis de incentivo fiscal um prognóstico legislativo,³⁵⁷ a projeção de uma eficácia externa ideal, seja em termos das condutas que se deseja encorajar, seja em relação estado de coisas ideal que se pretende ver instalado.

Incorpora-se, assim, ao sistema jurídico tributário, nas regras de incentivo, relação de causa e consequência que não se limita à chamada “causalidade jurídica”. Aponta para fora do ordenamento, para condutas e consequências no plano fático, e destina-se “a servir de instrumentos para a realização de determinadas metas, de uma *política*”.³⁵⁸ Partindo de condições reais, concretas e historicamente verificáveis, a lei organiza certos instrumentos jurídicos (meios), com vista à realização de resultado externo empiricamente constatável (fins). Os instrumentos jurídicos, no caso dos incentivos fiscais, consistem nas diferentes estratégias normativas utilizadas a título de remover ou reduzir o obstáculo – o efeito de desestímulo – que é produzido por alguma disposição do sistema fiscal.

receitas também poderiam ser enquadradas no conceito de incentivo fiscal.

³⁵⁶ SWIFT, Zhicheng Li; BRIXI, Hana Polackova; VALENDUC, Christian. Tax Expenditures: General Concept, Measurement, and Overview of Countries Practices. In: _____. **Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending the Tax System**: lessons from developed and transition economies. Washington: World Bank, 2004, p.5.

³⁵⁷ Sobre a possibilidade de revisão de fatos e prognose legislativos no âmbito do controle de constitucionalidade, ver MENDES, Gilmar Ferreira. **Direitos Fundamentais e Controle de Constitucionalidade**. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p.463 - 480.

³⁵⁸ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves Ferreira. **Do processo legislativo**. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 284.

5.3.1.1 *Quais podem ser as finalidades?*

Dizer que a finalidade ou função predominante da norma tributária pode ser induzir comportamentos não é de todo preciso. A indução é antes um meio, não um objetivo. Demanda sempre um complemento: induzir o quê? Ou seja, qual o objetivo pretendido pela indução, positiva ou negativa, que se está a realizar por meio da regra tributária?

Quando mencionamos a arrecadação como finalidade do tributo, está claro o estado de coisas que a norma visa: a geração de receitas públicas. O legislador estrutura a regra de tal maneira que a conduta que dá ensejo a esse resultado, o pagamento do tributo, se faça obrigatória, sob ameaça de uma sanção. No caso da função indutora, cabe ainda verificar qual o comportamento induzido e qual o estado de coisas ideal que, por meio dele, pretende-se alcançar. É disto que tratamos neste tópico: os objetivos que podem ser perseguidos por intermédio das regras de incentivo fiscal. Cuida-se, em última análise, de examinar a vinculação finalística que a ordem constitucional impõe à concessão de benefícios fiscais.

Em geral, parece-nos que as finalidades de incentivo podem ser tão amplas quanto às áreas abrangidas pelo sistema fiscal e os efeitos que podem lograr. Vale aqui tudo o que dissemos em relação ao fenómeno extrafiscal:³⁵⁹ a lista é aberta e indeterminada. Já incluiu no direito brasileiro, *e.g.*, desde o fomento ao esporte (Lei n. 11.438/2011) à formação do mercado de capitais no Brasil (Decreto-Lei n. 157, de 1967).³⁶⁰

Afirmamos que a lista de objetivos admissíveis é aberta, não porque seja matéria integralmente submetida ao alvedrio do legislador, mas pela infinidade de objetivos a que podem servir os benefícios fiscais na ordem vigente. O escopo da regra de incentivo subordina-se à finalidade constitucional a que se relaciona, de sorte a conferir-lhe maior concretude e densidade normativa.³⁶¹ Há discricionariedade política, não arbitrariedade. O

³⁵⁹ Vide *supra*, Capítulo III.

³⁶⁰ Sobre o emprego de incentivos fiscais para a formação do mercado de capitais no Brasil no final da década de 1960, ver: TRUBEK, David M.; VIEIRA, Jorge Hilário G.; SÁ, Paulo F. de. **O Mercado de Capitais e os Incentivos Fiscais**. Rio de Janeiro: TN-APEC, 1971.

³⁶¹ O art. 225, §1º, inciso I, da Constituição Federal, por exemplo, determina que incumbe ao Poder Público “preservar os processos ecológicos essenciais e prover o manejo ecológico das espécies e ecossistemas”. A Lei n. 5.106, de 1966, por sua vez, dispunha: “importâncias empregadas em florestamento e reflorestamento poderão ser abatidas ou descontadas nas declarações de rendimento das pessoas físicas e jurídicas, residentes ou domiciliados no Brasil, atendidas as condições estabelecidas na presente lei”. A primeira diretriz, vê-se, é mais ampla e compreende a segunda, que lhe dá cumprimento e densidade normativa.

objetivo deverá ser sempre público, eleito dentre aqueles que se encontram, explícita ou implicitamente, acolhidos no texto constitucional. Vale aqui o alerta de Maria Sylvia Zanella Di Pietro, a respeito da finalidade dos atos administrativos e legislativos:

Com efeito, o princípio da supremacia do interesse público ou princípio da finalidade pública está presente tanto no momento da *elaboração* da lei, como no momento de sua execução. Ele inspira o *legislador* e vincula a *autoridade administrativa* em toda sua atuação. O legislador, ainda quando estabelece normas para proteger o direito individual, tem o objetivo primordial de atender o interesse público, ao bem estar-coletivo; a Administração Pública não pode desviar-se de fins de interesse público, sob pena de ilegalidade, por desvio de poder.³⁶²

Com efeito, ainda que postulemos a vinculação do legislador à finalidade pública e particularmente aos interesses e valores incorporados à Constituição vigente, a abertura principiológica que marca a Carta de 1988 e atribui tantos e tão variados objetivos ao Estado brasileiro oferece rol quase ilimitado de propósitos a que podem servir os incentivos fiscais. A justificativa do “desenvolvimento social e econômico” certamente poderá abarcar ampla gama de medidas jurídicas de caráter positivo, especialmente em matéria tributária. Praticamente, qualquer intervenção positiva, voltada para modificar a realidade social e econômica, como “programa de ação para alteração da sociedade”,³⁶³ estará compreendida no conceito.

Desse modo, declarar a vinculação ao interesse público não acrescenta muito ao debate dos incentivos fiscais, a não ser para excluir as situações extremas, nas quais se comprove que lei volta-se a interesses inconfessáveis e não republicanos. Diante do texto constitucional em vigor, parece correto afirmar que os incentivos fiscais poderão servir a quaisquer finalidades compreendidas entre as competências estatais do ente político que os concede, desde que se mostrem *prima facie* aptos para logrã-las.

Os fins admissíveis para os benefícios fiscais parecem ser, portanto, amplos e indetermináveis *a priori*. Confundem-se com os próprios objetivos que devem guiar as políticas públicas e a intervenção do Estado no domínio econômico.³⁶⁴ A título de exemplo,

³⁶² DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Discrecionalidade Administrativa na Constituição de 1988** 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2001, p.87.

³⁶³ Cf. BERCOVICI, Gilberto. Constituição Econômica e Desenvolvimento. **Revista de Academia de Direito Constitucional**, Curitiba, vol. 5, p. 203-219, 2004.

³⁶⁴ Tomados os incentivos fiscais como formas de intervenção na ordem econômica, podemos dividir em duas as classes de justificativas que os amparam, nos termos do que propõe Fabio Nusdeo. As primeiras, de caráter negativo, dizem respeito aos objetivos restritivos, que “referem-se à manutenção de determinados

poderíamos citar, além dos princípios previstos no art. 170 da Constituição, os seguintes: a valorização e a difusão das manifestações culturais (art. 215), a proteção do meio ambiente³⁶⁵, a prática de esportes (art. 217, *caput*), o desenvolvimento científico e tecnológico (art. 218), o incremento do turismo (art. 217) e a proteção à microempresa (art.179).

Não basta, é claro, a mera indicação retórica e difusa de algum objetivo elencado pelo constituinte para que se justifique a renúncia fiscal. O “fim legal pode estar plasmado na norma legal expressamente, ou nela disposto virtual ou implicitamente”³⁶⁶, mas, de uma forma ou de outra, estará sempre incorporado à regra de incentivo e há de se verificar concretamente, em cotejo com a providência jurídica que determina e as circunstâncias fáticas a que se refere. Significa dizer que, no caso dos incentivos fiscais, deve-se examinar o elemento ou critério utilizado para discriminar quem é e quem não é favorecido pelo benefício. Sempre que esse critério não revelar elemento intrínseco ao fato tributado e dissociado da capacidade contribuinte, estará aí um forte indicativo do objetivo indutor visado pela regra de exoneração, ou seja, da finalidade jurídica visada.

5.3.1.2 *Limites: licitude, aptidão e competência*

Não haveria, então, limites aos objetivos que podem ser visados pelos benefícios fiscais? Ao que nos parece, as limitações, nesse caso, seriam, sinteticamente, de três ordens: (1) não serem proibidos, (2) serem as medidas jurídicas escolhidas pelo legislador aptas a lográ-los e (3) compreenderem-se entre as competências administrativas do ente

pontos de equilíbrio que não podem ser rompidos, sob pena de se destruírem as condições básicas para o próprio funcionamento harmonioso do sistema”. A classe incluiria as medidas destinadas à correção de “falhas de mercado”, sejam elas de mobilidade, de transparência, de estrutura, de sinalização ou de incentivo. Nessas hipóteses, a ação estatal realiza-se com propósitos conservadores, que se podem sintetizar como a preservação do “bom” funcionamento do mercado. A segunda ordem de justificativas são os objetivos ativos, que Fábio Nusdeo define como correspondentes “a um novo padrão de desempenho que se deseja introduzir ou desenvolver no sistema econômico”. NUSDEO, Fábio. **Curso de Economia: introdução ao direito econômico**. 4ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005, p. 184 e ss.

³⁶⁵ Sobre o uso dos incentivos fiscais para proteção do meio ambiente, ver: TRENNEPOHL, Terence. **Incentivos Fiscais no Direito Ambiental**. São Paulo: Saraiva, 2008; JENKINS, Glenn; LAMECH, Ranjit. **Green Taxes and Incentive Policies: an international perspective**. San Francisco: ICS, 1994; SHOME, Parthasarathi, A 21st Century Global Carbon Tax. **Bulletin for International Fiscal Documentation**. nov./dec., 1996, p.481-489; TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005.

³⁶⁶ SERRANO, Pedro Estevam A. P. **O Desvio de Poder na Função Legislativa**. São Paulo: FTD, 1997, p. 48.

que concede a exoneração.³⁶⁷

A primeira restrição é limite negativo. A Constituição em vigor traz expressamente alguns objetivos que não podem ser perseguidos pelas normas tributárias, porque relegados ao campo da ilicitude. Seriam dessa natureza as medidas voltadas a desprestigiar profissão, credo religioso, sexo e convicção política dos contribuintes, nos termos do art. 5º da Constituição Federal.³⁶⁸ Também não seriam admissíveis os fins antirrepublicanos ou que se afastem de qualquer dos princípios inerentes à atividade estatal, notadamente a impessoalidade. A legitimidade jurídica dos incentivos fiscais requer, em suma, pertinência da finalidade das medidas em relação aos valores refletidos no texto constitucional.³⁶⁹

O segundo limite diz respeito à aptidão. Definido o objetivo que vincula a competência exoneratória, cabe verificar, em seguida, se o meio adotado é adequado para logr-lo. O incentivo fiscal que seja aprioristicamente inapto para lograr o objetivo a que se orienta resultará unicamente em perda de arrecadação (renúncia de receita) e, por conseguinte, desperdício de recursos públicos. Não trará qualquer resultado jurídico útil e, possivelmente, ainda poderá implicar efeitos externos deletérios, como desequilíbrios de concorrência, por exemplo.

A inaptidão pode ser constatada já de início, quando a prognose legislativa revelar-se falha *a priori*, ou apenas *a posteriori*, tendo em vista os resultados da aplicação da lei.³⁷⁰ Se a falha é originária e afeta a própria prognose legislativa, que escolheu meio inepto, então a norma jurídica há de se reconhecer inválida por vício material. Se a inaptidão é superveniente e constatável apenas posteriormente, a depender do caso, as providências jurídicas a adotar podem ir desde a simples revogação, constatada a inconveniência política da medida, à declaração inconstitucionalidade, em casos extremos. Naturalmente, num e noutro caso, tem-se um controle jurídico – especialmente controle de constitucionalidade –, que não se resume ao contexto entre o texto da lei e o parâmetro constitucional. Demanda o exame fático, que, como se sabe, é expressamente admitido pela legislação vigente em matéria de controle abstrato de constitucionalidade.

³⁶⁷ O raciocínio é, ao menos em parte, semelhante ao que se estabeleceu quanto à extrafiscalidade. Vida infra, Capítulo III.

³⁶⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 275.

³⁶⁹ ASSUNÇÃO, Matheus Carneiro. Incentivos Fiscais em Tempos de Crise: impactos e reflexos financeiros. **Revista da PGFN**, v.1, p. 108, 2011.

³⁷⁰ MENDES, Gilmar Ferreira. **Direitos Fundamentais e Controle de Constitucionalidade**. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 478- 480.

Aliás, não custa lembrar que a Lei n. 9.868, de 1999, admite a designação de perito e a realização de audiência pública para esclarecimento de matéria fática, quer na ação direta de inconstitucionalidade (art. 9º, §1º), quer na ação declaratória de constitucionalidade (art. 2º, §1º). E também se encontra previsão semelhante no art. 6º, §1º, da Lei n. 9.882, de 1991, que disciplina a arguição de descumprimento de preceito fundamental.

A terceira exigência é de que o ente político que edita lei de incentivo detenha competência legislativa tributária e também competência material no tocante à seara em que pretende atuar. Quer dizer: “só pode ser exercida ação ordinatória em matérias compreendidas na esfera de atribuições da pessoa que exercita esta atividade ordinatória”, explica Geraldo Ataliba.³⁷¹ Há que se exigir dupla competência³⁷², tributária e material, uma vez que o escopo da concessão não se encontra, em princípio, rigorosamente inserido no interior do sistema tributário. Em outras palavras, a forma é de tributo, mas o objetivo não é fiscal. Faltando a competência material, a concessão do incentivo fiscal poderá interferir em seara alheia e assim fraudar a discriminação constitucional de competências, fazendo por via oblíqua aquilo que não pode fazer diretamente.

5.3.2 Incentivo fiscal como regra jurídica

O segundo aspecto que destacamos, no modelo de análise proposto, é o da regra ou instrumento de incentivo. Bem poderíamos dizer regra de “incentivo-renúncia”, para deixar claro que é uma só a que produz ambos os resultados, ainda que um deles seja desejado e o outro apenas admitido. Não existe uma disposição que concede incentivo fiscal e outra que implica renúncia de receita, são dois vieses da mesma realidade.

Neste nível de análise, examina-se a providência jurídica eleita pelo legislador como meio para alcançar o efeito de incentivo projetado, ou seja, os diferentes instrumentos que podem ser empregados com esse propósito. Não vamos aqui listá-los

³⁷¹ ATALIBA. Apontamentos de Ciência das Finanças, Direito Financeiro e Direito Tributário. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 1969, p. 147.

³⁷² Sobre a necessidade de dupla competência, ver: TÔRRES, Heleno Taveira. Incentivos Fiscais na Constituição e o “crédito-prêmio de IPI”. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**, ano 3, n.14, p.23-50, mar./abr., 2005, p. 26; SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 345-351; AMARAL, Pedro Henrique do. Direito Tributário Ambiental. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 2007, p. 63.

novamente, isso já se fez no capítulo anterior. Interessa agora chamar atenção para outra questão: a eficácia jurídica dessas medidas no interior do ordenamento jurídico.

Queremos destacar a maneira como operam os incentivos fiscais no plano jurídico, ou seja, de que forma reduzem o peso dos deveres tributários, em sentido amplo, e como se referem à conduta do contribuinte. Para tanto, destacaremos aqui três aspectos relativos à regra que concede benefício fiscal: (1) o modo como está estruturada, (2) o efeito de exoneração que implica e (3) a maneira como engloba a conduta incentivada, ou seja, o efeito jurídico de indução.

5.3.2.1 Estruturas: heterogeneidade formal

O primeiro aspecto a considerar diz respeito à forma que assumem essas providências jurídicas. A “forma” ou “estrutura” a que nos referimos é a estratégia ou formulação normativa que o legislador manipula para construir o efeito jurídico desejado, que é a remoção ou redução de um dever fiscal, em sentido amplo, e o estímulo a certo comportamento. É “como” o regramento jurídico foi ou pode ser construído para alcançar esses efeitos internos.

Do ponto de vista estrutural, cabe assinalar que os incentivos fiscais não se reduzem todos à mesma estrutura normativa, nem podem ser tomados exatamente como “normas jurídicas em sentido completo”, de acordo com a acepção que lhe confere parte considerável da doutrina.³⁷³ O instrumento de incentivo não tem sentido algum

³⁷³ A referência ao “sentido deontico completo” é suscitada por parte considerável da doutrina de Direito Tributário, com o objetivo de destacar os elementos que são fundamentais à caracterização da norma jurídica em sua integridade constitutiva e, por conseguinte, também à determinação da regra jurídica tributária. Explica Paulo de Barros Carvalho: “ ‘Norma jurídica’ é expressão mínima e irredutível (com perdão do pleonismo) de manifestação do deontico, com sentido completo. Dá-se porque os comandos jurídicos, para serem compreendidos no contexto da comunicação bem-sucedida, devem revestir um *quantum* de estrutura formal. Certamente ninguém entenderia uma ordem, em todo seu alcance, apenas com a indicação, por exemplo, da conduta desejada: ‘pague a quantia de x reais’. Adviriam desde logo algumas perguntas e, no segmento das respectivas respostas, chegaríamos à formula que tem o condão de oferecer o sentido completo da mensagem, isto é, a identificação da pessoa titular do direito, do sujeito obrigado e, ainda, como, quando, onde e por que deve fazê-lo. Somente então estaríamos diante daquela unidade de sentido que as prescrições jurídicas necessitam para serem adequadamente cumpridas.” (CARVALHO, Paulo de Barros, **Direito Tributário Linguagem e Método**, São Paulo: Noeses, 2008, p. 531). A tese, do ponto de vista teórico, parte de, pelo menos, duas premissas claras: (1) a homogeneidade sintática ou formal e (2) a distinção entre texto e norma. A primeira quer dizer que todas as normas jurídicas, inclusive as tributárias, têm a mesma estrutura lógica: trazem um antecedente e um conseqüente ligados por vínculo de imputação. A segunda indica que aquilo a que nos referimos quando falamos de norma jurídica não se confunde com a mera formulação

isoladamente, refere-se sempre a uma situação jurídica posta, a título de modificá-la para proteger, favorecer ou estimular certo fato ou comportamento.

Dizemos “situação” e não norma, porque nem sempre o instrumento empregado à maneira de incentivo fiscal altera a regra tributária em sentido estrito. É o caso, por exemplo, da remissão e da anistia, que modificam os efeitos de incidência anterior já configurada. Em geral, aquilo que se costuma tomar como incentivo fiscal não reúne todos os elementos necessários para regular, por si só, uma conduta a que se refere, depende da existência de outras normas para que seu significado integral se constitua. Seriam mais propriamente identificadas “partes” ou “fragmentos de normas”, pois só adquirem sentido impositivo em relação a uma conduta quando combinados com outras disposições jurídicas. Por exemplo, o enunciado jurídico que determina redução de alíquota de imposto em benefício do setor automotivo não tem sentido, em termos de regulação de conduta, sem que exista a norma do tributo a que se refere.

O aspecto da “incompletude”, relativo aos benefícios fiscais ou a algumas de suas formas, é destacado na doutrina por diferentes autores. Horacio Corti rotula os benefícios fiscais, do ponto de vista da estrutura, como “acidentes” que afetam alguns dos componentes das normas jurídicas de Direito Financeiro.³⁷⁴ Podem complementar, ressaltar ou determinar uma exclusão em relação a algum aspecto do “esqueleto normativo mínimo” do tributo, diz o autor. “Os benefícios fiscais não dão lugar a outro tipo de normas

textual. A norma jurídica seria, na verdade, o resultado do ato de interpretação a partir dos textos legais e estaria sempre estruturada na fórmula: “se, então”. Em matéria de tributos, a questão tem um fundo prático diante da necessidade de fixar os elementos ou critérios essenciais que o legislador deve determinar em lei para que a norma tributária, em sentido estrito exista, possa incidir sobre o fato gerador e dar ensejo à relação jurídica que obriga o pagamento de certa quantia ao Estado. O esquema lógico é obra do intérprete com base nos textos legais, não existe pronto e acabado no texto da lei, mas todos os seus elementos (critérios) carecem de ser de antemão fornecidos pelo trabalho legislativo, sob pena de não se instaurar o liame tributário. Vale dizer, o “mínimo irredutível do deontico”, em matéria tributária, demarcaria os critérios essenciais que o legislador deve determinar para que o tributo esteja apto a ser, efetiva e validamente, cobrado. Sem que se delimite, por exemplo, a materialidade a que se refere (*e.g.* auferir renda) ou critérios para sua quantificação (*e.g.* alíquota e base de cálculo), o tributo não pode ser cobrado. Sobre o tema uniformidade sintática das normas jurídicas, na perspectiva da Teoria (Geral) do Direito, ver: VILANOVA, Lourival. **Estruturas Lógicas e Sistema do Direito Positivo**. São Paulo: Noeses, 2005, p. 105 e ss.; ECHAVE, Delia Teresa; URQUIJO, María Eugenia; GUIBOURG, Ricardo A. **Lógica, Proposición y Norma**. Buenos Aires: Ástrea, 2002, p.123; GUASTINI, Ricardo. **Distinguendo: estudios de teoría e metateoría del derecho**. Trad. Jordi Ferrer Beltran. Barcelona: Gedisa, 1999, p. 92-109. Sobre a questão dos elementos essenciais à configuração da regra tributária com sentido completo, ver: CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário Linguagem e Método**. São Paulo: Noeses, 2008; SANTI, Eurico Marco Diniz de. **Curso de Especialização em Direito Tributário: estudos em homenagem a paulo de barros carvalho**. Rio de Janeiro: Forense, 2009, entre outros.

³⁷⁴ CORTI, Horacio Guillermo. **Derecho Financiero**. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1997, p. 364.

funcionalmente diferentes.”³⁷⁵ A mesma regra, afetada em algum dos seus componentes, passaria a desempenhar duas funções: arrecadação e incentivo.³⁷⁶ A primeira diz respeito aos fatos e sujeitos não abarcados pelo benefício fiscal, e a segunda, àqueles incluídos no programa de incentivo.

No mesmo diapasão, embora se referindo especificamente às isenções, Pedro Manuel Herrera Molina explica que “Em sentido estrito, não se pode falar de norma de isenção. Os preceitos que estabelecem essas medidas de desagravamento não expressam um mandamento individualizado, mas se integram à regra tributária”.³⁷⁷ A exoneração, no caso da isenção, seria resultado da modificação de algum dos elementos ou critérios da regra do tributo, e não o efeito jurídico – obrigação, permissão ou proibição – de uma regra em si mesma. A tese não é muito diferente da que propõe Paulo de Barros Carvalho, ao asseverar que “a regra de isenção investe contra um ou mais dos critérios da norma-padrão de incidência, mutilando-os, *parcialmente*”, muito embora o autor ressalve que as isenções guardam sua “autonomia normativa”.³⁷⁸

Já Roque Antônio Carrazza explica que “não há uma norma jurídica tributária (anterior) e uma norma jurídica isentiva (posterior)”³⁷⁹. Na verdade, as duas “convivem harmonicamente, formando uma só norma jurídica tributária (diferente da que existia antes de a isenção ser criada)”.³⁸⁰ A isenção participa da composição da regra tributária, dá-lhe nova feição, ao delimitar-lhe o âmbito de validade. Em linhas gerais, a tese se aproxima também do posicionamento de Sacha Calmon Navarro Coêlho, ao explicar que: os “dispositivos isencionais, assim como os imunizantes, ‘entram’ na composição das hipóteses de incidência das normas de tributação, delimitando o perfil impositivo do ‘fato jurígeno’ eleito pelo legislador”.³⁸¹

Não importa discutir aqui exaustivamente, do ponto de vista teórico, a completude ou incompletude da regra de incentivo, em suas várias formas. Já dissemos que o elemento que permite reunir diversos instrumentos sob esse conceito diz respeito à finalidade e não à

³⁷⁵ CORTI, Horacio Guillermo, **Derecho Financiero**, Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1997, p. 367.

³⁷⁶ CORTI, Horacio Guillermo. **Derecho Financiero**. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1997, p. 367-8.

³⁷⁷ MOLINA, Pedro Manuel Herrera. **La Exención Tributaria**. Madrid: Colex, 1990, p. 87.

³⁷⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 486.

³⁷⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 855.

³⁸⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 856.

³⁸¹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária**. São Paulo: Dialética, 2003, p. 206.

estrutura. De toda sorte, a discussão é útil para acentuar o caráter “excepcional” e “desviante” da regra de incentivo em relação ao padrão de carga fiscal existente, na medida em que sua concessão representa, até certo ponto, medida de tratamento diferenciado de alguns sujeitos em relação à generalidade dos demais contribuintes não favorecidos.

5.3.2.2 *Incentivo e sanção premial*

Ainda no que se refere à estrutura e à eficácia interna das normas que veiculam incentivos fiscais, não é incomum pretender-se sua inclusão no gênero das sanções positivas ou premiais.³⁸² Haveria, então, simples inversão das posições na relação tributária: o contribuinte passa a sujeito ativo, o fisco, a sujeito passivo.

Em lugar da previsão de multa, sanção negativa, para o caso de não pagamento, existe a previsão do prêmio ou da recompensa, sanção positiva, a que faz jus o contribuinte, se atender todos os pressupostos previstos na hipótese. A coerção (sanção negativa) não deixa de existir no plano normativo, só que está voltada contra o Estado, que terá de suportá-la, caso descumpra o dever de entregar o prêmio ou a recompensa. Explica Bobbio, a respeito das duas modalidades de sanção:

Sanção negativa e positiva dão origem a duas relações distintas, nas quais as figuras do sujeito ativo (o titular do direito) e do sujeito passivo (o titular da obrigação) estão invertidas: no primeiro caso, a relação direito-obrigação para daquele que sanciona em direção àquele que é sancionado; no segundo caso, a mesma relação desloca-se daquele que é sancionado para aquele que sanciona. Desejando expressar a situação do destinatário em ambos os casos, mediante fórmula da norma condicionada [...], no primeiro caso, a fórmula é: “Se fazes A, deves B”, ou seja, tens a obrigação de submeter-se ao mal da pena; no segundo, é: “Se fazes A, podes B, isto é, tens o direito de obter o bem do prêmio.”³⁸³

Apesar de sempre trazerem, de fato, alguma vantagem em favor do contribuinte e,

³⁸² É o que afirma, por exemplo, Francisco R. S. Calderaro: “Com forte sentido de clareza, para fins didáticos e científicos, poderíamos dizer que, no tocante aos incentivos fiscais (como no que se refere à isenção), há até uma inversão de papéis, eis que o contribuinte, sujeito passivo na relação tributária ativa, torna-se sujeito ativo de direitos na relação tributária vista ao inverso, quando beneficiário do estímulo fiscal, sujeito de direito oponível até ao próprio fisco, que só pode fiscalizar sua observância à Lei, que põe à sua disposição todos os meios jurídicos que garantem os direitos individuais, em caso de turbação deles. Esta a característica da sanção premial.” CALDERARO, Francisco R. S. **Incentivos Fiscais**: sua natureza jurídica. São Paulo: Aduaneiras, s.d., p. 51.

³⁸³ BOBBIO, Norberto. A Função Promocional do Direito. In: **Da Estrutura à Função**: novos estudos de teoria do direito. trad. Daniela B. Versiani, Barueri: Manole, 2007, p. 19.

nesse sentido amplo, um prêmio, não nos parece que o modelo da sanção premial ou positiva possa dar conta dos diferentes meios de concessão de incentivos fiscais no direito vigente. Em primeiro lugar, já dissemos que a norma de incentivo não tem sentido completo isoladamente, nem aptidão para regular a conduta, a não ser que se some a outras normas. A compreensão da estrutura das sanções positivas não altera essa constatação. Em inúmeros casos, ainda que se pudesse, com algum esforço de interpretação, construir as regras de incentivo à maneira de normas técnicas, o modelo teria escassa utilidade prática. Serviria apenas para ressaltar o dever do fisco de respeitar a regra de benefício, o que, aliás, não passa de imposição decorrente do próprio princípio da legalidade.

Nem todo incentivo fiscal estabelece propriamente um prêmio para o contribuinte. Nas normas jurídicas que estabelecem sanção positiva, o prêmio ou a recompensa configura-se posteriormente à conduta, é consequência jurídica que se imputa à prática do ato meritório. Já no incentivo fiscal a vantagem gerada para o contribuinte precede ou acompanha a conduta incentivada e opera, não raro, sobre as próprias condições de sua realização, de maneira a facilitá-las e a fim de eliminar os obstáculos existentes.

Por essa razão, os diferentes instrumentos de incentivo fiscal estariam mais corretamente enquadrados entre as técnicas de “facilitação”, a que se refere Bobbio, ou seja, às técnicas jurídicas de controle social que se caracterizam “não pelo estabelecimento de uma recompensa à ação desejada, depois que tenha sido realizada, mas atuando de modo que a sua realização se torne mais fácil e menos difícil”.³⁸⁴

Em segundo lugar, é fundamental repisar, mais uma vez, que o aspecto marcante do conceito de incentivo fiscal decididamente não é a estrutura, mas a função que desempenha e a maneira como o faz no interior do ordenamento jurídico. Quando se emprega a expressão, pretende-se destacar este ponto: a função de encorajar condutas, a função indutora positiva.

É o mesmo que se passa com as noções de “indução” e de “normas tributárias indutoras”, difundidas no Brasil pela obra de Luís Eduardo Schoueri. Não designam um particular tipo de norma ou uma forma jurídica específica, mas “um aspecto das normas tributárias, identificado a partir de um de suas funções, a indutora”.³⁸⁵ Quando se diz

³⁸⁴ BOBBIO, Norberto. As Sanções Positivas. In: **Da Estrutura à Função**: novos estudos de teoria do direito. trad. Daniela B. Versiani, Barueri: Manole, 2007, p. 30.

³⁸⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro:

“incentivo fiscal”, assim como quando se diz “norma tributária indutora”, quer-se privilegiar o aspecto pragmático da regra em questão, a maneira como as normas tributárias têm o condão de influir nas condutas a que se aplicam, ou seja, de incentivá-las.

5.3.2.3 Eficácia³⁸⁶ jurídica interna: exoneração fiscal

Assentada a heterogeneidade formal de instrumentos que se incluem na categoria dos incentivos fiscais, resta agora examinar o aspecto de sua eficácia jurídica interna, ou seja, as consequências que desencadeiam no plano jurídico-ideal. Usamos a expressão “eficácia”, qualificada pelo adjetivo “interna”, para indicar a “soma dos efeitos”³⁸⁷ produzidos no plano jurídico-ideal pelas normas, notadamente os direitos, deveres e proibições.

Da perspectiva pragmática, são várias formas de eficácia jurídica. Tércio Sampaio Ferraz Jr. aponta três funções eficaciais no plano normativo: bloqueio, programa e resguardo, que se traduzem, respectivamente, como o efeito de impedir condutas indesejáveis, realizar determinado objetivo e assegurar uma conduta desejada.³⁸⁸ Em graus ou níveis distintos, todas as normas seriam portadoras dessas três funções de eficácia, podendo produzir diferentes efeitos jurídicos.

No que se refere ao aspecto estrutural, rigorosamente, as expressões “efeito jurídico” e “causalidade jurídica” têm sentido figurativo, como destaca Karl Engisch.³⁸⁹ Não existe, no plano normativo, relação de causa e efeito, como há no plano dos fatos.³⁹⁰ Há

Forense, 2005, p. 30.

³⁸⁶ O termo “eficácia” é empregado, no discurso jurídico, em diferentes acepções. São estas as três mais comuns: (1) eficácia legal ou normativa, (2) eficácia jurídica ou técnica e (3) eficácia social ou efetividade. O primeiro uso quer dizer simplesmente a aptidão ou a possibilidade de a norma jurídica “incidir” ou “ser aplicada”, desde que se concretize seu suporte fático ou sua hipótese. O segundo tem a ver com a capacidade das normas ou dos fatos jurídicos para desencadear, no plano jurídico, as consequências que lhe são próprias e regular idealmente a conduta de uma destas três formas: proibição, permissão e obrigação. A terceira acepção diz respeito à eficácia social, que é a maneira como os destinatários da norma atendem ao comando normativo, especialmente se a prescrição é ou não cumprida. Para os limites deste estudo, interessa-nos destacar a segunda e a terceira acepções.

³⁸⁷ VILANOVA, Lourival. **Causalidade e Relação no Direito**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1989, p. 25.

³⁸⁸ FERRAZ JR., Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito**: técnica, decisão e dominação. 3ª Ed, São Paulo: Atlas, 2001, p.197.

³⁸⁹ ENGISCH, Karl. **Introdução ao Pensamento Jurídico**. trad. J. Baptista Machado, 9ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2004, p. 69.

³⁹⁰ “A relação tecida, configurada, articulada pela norma entre um dado-de-fato e seus efeitos, entre o fato jurídico e sua projeção eficaz não é relação de simultaneidade, ou de sucessão temporal (A com B; A

relação de imputação entre o mandamento normativo e o valor que lhe é subjacente, de tal sorte que “uma conduta é devida (deve ser) sempre que a sua realização é valorada positivamente e a sua omissão é valorada negativamente”.³⁹¹ A chamada eficácia jurídica ou técnica confunde-se, de certo modo, com o próprio sentido deôntico da norma posta.³⁹² Os “efeitos” – direitos, deveres, proibições –, além de serem interiores ao ordenamento jurídico, são partes integrantes da estrutura da norma jurídica em si³⁹³: consequências imputadas à ocorrência do fato jurídico ou, em matéria tributária, ao fato gerador.

Em se tratando da norma tributária, em sentido estrito, o efeito interno mais evidente é fazer surgir a relação jurídica entre fisco e contribuinte, que abarca, de um lado, o direito de crédito do fisco e, de outro, o dever de pagamento do contribuinte. O objeto da relação reside no pagamento, a conduta que evita a sanção (multa ou execução fiscal). Realizada a hipótese de incidência ou ocorrido o fato gerador, conforme a terminologia que se prefira, exsurge a obrigação de entregar certa importância ao Estado a título de tributo.

Qual seria então o efeito jurídico interno da regra que veicula o incentivo fiscal? Com algum esforço de simplificação, seria possível afirmar que se trata, em primeiro lugar, do *efeito de exoneração*: o condão que qualquer medida jurídica adotada à guisa de incentivo fiscal tem de reduzir total ou parcialmente a carga ou o encargo fiscal imposto pela regra tributária. Em alguns casos, esse resultado opera-se mediante alteração, em abstrato, na regra tributária em sentido estrito (*e.g.* isenção e redução de alíquota); noutros, já depois de configurada concretamente a relação tributária (*e.g.* remissão e anistia).

depois B), é uma relação uniforme, regular, iterativa (sem A, não B – na relação causal unívoca, A', A'', A''' necessários e suficientes para B na causalidade múltipla”. VILANOVA, Lourival. **Causalidade e Relação no Direito**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1989, p. 21.

³⁹¹ ENGISCH, Karl. **Introdução ao Pensamento Jurídico**. trad. J. Baptista Machado, 9ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2004, p.38.

³⁹² Sobre o tema, explica Paulo de Barros Carvalho: “Tomamos por eficácia jurídica o próprio mecanismo lógico da incidência, o processo pelo qual, efetivando-se o fato previsto no antecedente, projetam-se os efeitos previstos no consequente. É chamada *causalidade jurídica*, ou seja, o vínculo de implicação segundo o qual, ocorrendo o fato jurídico (relato do evento no antecedente da norma), instala-se a relação jurídica. Dá-se o fenômeno sempre e quando os fatos jurídicos acontecem, traduzindo-se num autêntica impossibilidade lógico-semântica imaginar-se a realização do fato jurídico, na conformidade de norma vigente, sem que se propaguem os efeitos correspectivos.” CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 82. Ver também: CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário Linguagem e Método**. São Paulo: Noeses, 2008, p.413; CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 57.

³⁹³ “Esta perturbante ambiguidade reside no facto de chamarmos ‘consequência jurídica’, já uma parte constitutiva da *regra* jurídica (a regra jurídica ‘consta de hipótese legal e consequência jurídica’), já aquilo que *na* regra se prescreve ou estatui: a constituição de um direito ou de um dever ou aquilo a que o direito e o dever se referem: a prestação, a pena, etc.” ENGISCH, Karl. **Introdução ao Pensamento Jurídico**. Trad. J. Baptista Machado, 9ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2004, p. 31.

Dizemos intencionalmente “carga” e “encargo” fiscal, de modo amplo e genérico, para evitar as expressões “dever” e “obrigação” tributária, que são mais restritas e precisas. Nem sempre o benefício fiscal realmente reduz a obrigação de pagamento do tributo, como já vimos. Há casos, segundo concebemos, em que o favorecimento do contribuinte pode decorrer de tratamento diferenciado em relação a outros deveres, notadamente aqueles compreendidos no Código Tributário Nacional sob a alcunha de “obrigações acessórias”.³⁹⁴

Embora a regra de incentivo não tenha possibilidade de regular por si só a conduta a que se refere, parece correto afirmar que, detrás disso que chamamos “efeito de exoneração”, encontra-se o dever jurídico da autoridade fiscal de respeitar o favorecimento estabelecido e, por conseguinte, deixar de impor a obrigação exonerada ou fazê-lo de forma mitigada, conforme determine a lei. Trata-se, grosso modo, de uma obrigação de não fazer, de não cobrar o tributo ou de fazê-lo a menor, conforme a hipótese prevista em lei, que decorre do próprio princípio da legalidade. O contribuinte, por sua vez, faria jus a um “direito reflexo”, que decorre do mesmo fundamento legal e o autoriza a exigir, em seu benefício, o cumprimento da regra de incentivo nos termos em que foi posta pelo legislador. Dever e direito estariam reunidos numa relação jurídica de incentivo, que inverte os polos da relação tributária: dá ao contribuinte a faculdade e ao fisco a obrigação.³⁹⁵

5.3.2.4 *Eficácia jurídica interna: indução e efeito de incentivo*

É certo que a regra de incentivo fiscal não apenas reduz a carga fiscal, tem também outro sentido e efeito jurídico, o de induzir positivamente condutas. Parece-nos que a análise jurídica da eficácia interna dos incentivos fiscais deve ocupar-se de duas classes de ações abarcadas pela incidência normativa – *conduta imposta* e *conduta incentivada* –, bem como da diferença dos mecanismos de controle jurídico que sobre ela recaem: *obrigação e indução*.

A conduta ou ação a que nos referimos, neste nível de análise, não se situa ainda no plano social e concreto: “não é simplesmente um movimento físico ou psíquico-físico, não

³⁹⁴ Vide infra, Capítulo IV.

³⁹⁵ O raciocínio é inspirado na ideia de relação jurídica de incidência proposta em: LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. **Isenções Tributária**. São Paulo: Dialética, 1999, p. 94 e 95.

é um acontecimento meramente fático, mas um *significado*, um *sentido*”.³⁹⁶ Trata-se de uma criação jurídico-normativa, que se forma de segmentos da realidade recortados, reconstruídos pelo legislador e alojados na hipótese ou no consequente da regra jurídica.³⁹⁷ A conduta imposta não é exterior à regra impositiva, é parte dela, assim como a conduta incentivada não está fora do ordenamento jurídico, é parte dele, embora nem sempre faça parte da norma impositiva. Exatamente por essa razão, a discussão das condutas implicadas na concessão de incentivos fiscais está mais bem situada neste ponto da exposição do que no seguinte, que cuida da eficácia social.

Já vimos que, no caso da regra tributária, o principal efeito jurídico (interno) é fazer surgir, no plano deôntico, a obrigação do contribuinte de pagar o tributo e, em contrapartida, o direito do fisco de exigí-lo. A conduta imposta, por assim dizer, é entrega de certo numerário ao Estado, e a maneira de motivá-la, ameaça da aplicação de uma sanção, sob a forma de pena (multa) ou execução. Assim, o Poder Público determina que o contribuinte transfira certo montante de recursos ao Erário, se não o fizer: (1) fará algo contra si, no caso, aplicará uma multa e (2) fará essa transferência em seu lugar, por meio da execução fiscal, se persistir o descumprimento.

O mecanismo jurídico descrito é o que se observa nas obrigações jurídicas em geral e também nas hipóteses de intervenção no domínio econômico por direção³⁹⁸: a conduta

³⁹⁶ MORCHÓN, Gregorio Robles. **El Derecho como Texto (Cuatro Estudios de Teoría Comunicacional del Derecho)**. 2ª ed. Navarra: Aranzadi, 2006, p. 81. Vale destacar que este autor distingue “ação” de “conduta”. O primeiro conceito seria mais amplo que o segundo, o qual seria “uma ação contemplada do ponto de vista do *dever*”. MORCHÓN, Gregorio Robles. **El Derecho como Texto (Cuatro Estudios de Teoría Comunicacional del Derecho)**. 2ª ed. Navarra: Aranzadi, 2006, p. 44.

³⁹⁷ Cf. GUIBOURG, Ricardo A., **El Fenómeno normativo**. Acción, Norma y Sistema. La Revolución Informática. Niveles del Análisis Jurídico. Buenos Aires: Astrea, 1987, p. 33-58

³⁹⁸ As diferentes formas que a intervenção estatal assume podem ser representadas como estratégias empregadas pelo Poder Público para relacionar-se com os agentes econômicos privados e, assim, guiar o processo produtivo na direção das metas e dos valores positivados. Há, na doutrina nacional, diferentes classificações para o tema. Na classificação de Eros Roberto Grau, a intervenção propriamente dita, que não se confunde com a prestação de serviços públicos, faz-se (a) diretamente, (a.1) por participação ou (a.2) por absorção, ou (b) indiretamente, por (b.1) direção e (b.2) indução. Às formas diretas de intervenção Eros R. Grau convencionou chamar de intervenção *no* domínio econômico, em oposição às indiretas, que se processariam *sobre* o domínio econômico. O critério de distinção estaria na posição assumida pelo Estado em relação ao mercado e aos demais agentes econômicos. Nas formas diretas, o Poder Público atua como agente no mercado, postando-se, no mesmo nível que os demais sujeitos, seja em regime de monopólio (intervenção “por absorção”), seja em regime de competição (intervenção “por participação”). Nas formas indiretas, o Estado permanece um nível acima dos competidores no mercado e exercendo competência normativa, como normatizador da economia, de duas formas: por direção, quando determina comportamentos compulsórios, ou por indução, “quando o Estado manipula os instrumentos de intervenção em consonância e na conformidade das leis que regem o funcionamento dos mercados”. A direção se caracterizaria por dispositivos imperativos, cogentes, que fixam comportamentos a serem cumpridos pelos agentes econômicos. Na indução, diferentemente, “defrontamo-nos com preceitos que, embora prescritivos (deônticos), não são

visada pelo legislador é precisamente aquela cuja omissão deflagra o dever de aplicar a sanção por parte do órgão encarregado. O motivo ou estímulo jurídico para que se realize a *conduta imposta* é evitar a sanção. Vale dizer: “se realizo o fato gerador, então devo pagar o tributo”; “se não pago, então deve ser aplicada sanção (por parte do agente público encarregado)”. A sanção na linguagem normativa é ameaça e tem, em última análise, sempre um quê de substituição: é sempre um fazer *contra* quem descumpre o dever, no caso da pena, ou fazer *em lugar* dele, no caso da execução.³⁹⁹

No caso dos incentivos fiscais, a construção jurídica é diversa. O objetivo da norma de incentivo não é arrecadar, e conduta projetada não é rigorosamente apenas a que evita a sanção (o pagamento). Não se trata de dizer: “faça isto, se não será punido”, como na regra que impõe o pagamento do tributo, tampouco “faça isto, e será recompensado”. A estratégia jurídica adotada não opera assim, de forma linear, atua obliquamente: dissocia, no nível jurídico, a conduta visada da conduta imposta e, não raro, também envolve outro sujeito, além do fisco e do contribuinte, e uma prestação diversa do pagamento e do não pagamento do tributo.

As regras de incentivo operam à maneira de mecanismos jurídicos de indução⁴⁰⁰: facilitam a ação que se propõem a encorajar pela criação de vantagem e pela remoção de obstáculos à sua realização, particularmente o obstáculo que os deveres fiscais representam à atividade privada. Dessa forma, “O agente econômico não se vê sem alternativas; ao contrário, recebe ele estímulos e desestímulos que, atuando no campo de formação de sua vontade, levam-no a se decidir pelo caminho proposto pelo legislador.”⁴⁰¹ O contribuinte

dotados da mesma carga de cogência que afeta as normas de intervenção por direção”, explica o autor. O critério distintivo estaria na existência ou não de sanção, ausente nas hipóteses de indução, visto que o comando seria substituído pelo convite. (GRAU, Eros Roberto, **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**, 9ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p.134). *Mutatis mutandis*, as categorias de direção e indução propostas por Eros Grau encontram paralelo nos conceitos de “poder de polícia” e “incentivo”, propostos por Bandeira de Mello, e “disciplina” e “fomento”, por Luís Roberto Barroso. Cf. MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 16ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 631 e ss.; BARROSO, Luís Roberto. Modalidades de Intervenção do Estado na Ordem Econômica – Regime Jurídico das Sociedade de Economia Mista – Inocorrência de Abuso de Poder Econômico. **Revista Forense**, Rio de Janeiro, v. 94, n.343, p.293-312, jul./set, 1998.

³⁹⁹ SANTOS, Maria Celeste C. Leite dos. **Poder Jurídico e Violência Simbólica**. São Paulo: Cultural Paulista, 1985, p. 152.

⁴⁰⁰ A respeito do conceito jurídico “indução”, vale destacar na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal a Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 3512/ES, relator Ministro Eros Grau, julgamento em 12.2.2006, em que se discutia a validade da garantia de meia entrada para doadores de sangue em locais públicos de cultura, esporte e lazer.

⁴⁰¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 43-44.

não fica obrigado a realizar a conduta induzida, pode omitir-se sem incorrer na prática de ato ilícito, nem sofre o risco de ser punido.⁴⁰² Ainda assim, essa conduta não é menos jurídica do que a imposta: foi também colhida pela incidência normativa e alojada no interior da norma e do ordenamento jurídico.

Não se elimina, por certo, a existência do dever jurídico e da sanção. A lei que veicula benefício fiscal não revoga a regra tributária, antes a complementa. Mesmo nos casos em que a exoneração tributária é total, a regra impositiva permanece válida e deverá ser aplicada a todos os outros sujeitos não alcançados pelo benefício. A ameaça da sanção deixa apenas de ser o motivo jurídico da conduta (induzida), uma vez que a coação não se volta contra ela, senão contra a omissão do pagamento. A sanção não perde, todavia, seu posto de elemento estrutural do fenômeno normativo, como parte fundamental da sequência de imputações sucessivas que caracteriza o Direito como sistema.⁴⁰³

Nas regras de incentivo fiscal, a eficácia de incentivo é predominante, a arrecadação, secundária. Persistem, em abstrato, a obrigação tributária e a conduta imposta (prestação), que é o pagamento do tributo, ou seja, a entrega de certa quantia ao Poder Público. Mas há também outra conduta prevista, diferente desta, que não é obrigatória, senão incentivada, induzida. Pode ser, por exemplo: instalar ou manter fábrica em certo local do território nacional ou estadual, como se dá frequentemente nos benefícios fiscais vinculados ao ICMS; conceder bolsas de estudos a alunos de baixa renda, como previsto no âmbito do Programa Universidade para Todos (PROUNI) – Lei n. 11.096, de 2005 –; ou ceder o uso de bens móveis ou equipamentos a entidades beneficentes de assistência social,

⁴⁰² Sobre o conceito jurídico de indução, ver também: ELALI, André. **Tributação e Regulação Econômica**: um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais. São Paulo: MP Editora, 2007, p. 105.

⁴⁰³ Em rigor, o que está em questão ao se qualificar uma norma como “indutora” ou como “diretiva”, é a eficácia predominante do ponto de vista pragmático. Não há “normas indutoras” estruturadas de maneira diferente das demais normas jurídicas, mas finalidade ou eficácia indutora. Todas as normas são diretivas, em alguma medida, todas elas prescrevem condutas. Do contrário, não seriam normas jurídicas. Haveria, destarte, funções diretivas e indutoras, não normas diretivas ou indutoras. Cite-se, como exemplo, a utilização de agravamentos tributários por meio de elevação de alíquota para atividades que impliquem emissão de poluentes, por exemplo. Não há dúvidas de que haja coação prevista para os casos de descumprimento da regra, isto é, de não pagamento. Entretanto, ainda que multa e execução sejam sanções aplicáveis, esta não deixaria de ser uma hipótese clara de norma indutora. Por que motivo? Certamente, porque a conduta que se deseja provocar não é aquela cuja omissão é sancionada, ou seja, não é o pagamento do tributo. A finalidade é a não realização da conduta tipificada como fato gerador. Em outras palavras, desestimula-se o comportamento indesejado com a criação ou o agravamento de um dever, e o descumprimento deste dever por meio de uma sanção. Logo, ainda que de forma indireta, não há como negar que a sanção desempenhe um papel fundamental nesse esquema. Acaso seja eliminada, retirando-se a multa tributária e a possibilidade de execução forçada, toda a estrutura perderia o sentido. E não haveria, por consequência, o efeito indutor.

na forma da lei, que realizem pesquisas clínicas, voltadas para a prevenção e o combate ao câncer, como prevê a Lei n. 12.715, de 2012 – Programa Nacional de Apoio à Atenção Oncológica (PRONON).

Não é incomum que a conduta incentivada esteja compreendida no próprio âmbito daquela que desencadeia o surgimento da obrigação tributária. Excepciona-se do gênero das atividades sujeitas à exação alguma espécie que fará jus à vantagem tributária.⁴⁰⁴ Nesse caso, para sermos exatos, não é que a conduta incentivada seja exatamente coincidente com aquela descrita na hipótese de incidência da norma impositiva. É, grosso modo, mais restrita e estava (*e.g.* remissão), ou estaria (*e.g.* isenção), compreendida *a priori* naquele âmbito, não fosse a existência da regra de incentivo a excepcioná-la.

É o que se observa nos benefícios fiscais que se estruturam por meio de diminuição ou eliminação da carga fiscal incidente sobre o consumo ou a produção de bem ou mercadoria, sem pressupor qualquer outra conduta paralela, mas apenas especificando ou restringindo o fato tributado. Nesse caso, a conduta incentivada é exatamente a produção ou a circulação do bem ou mercadoria objeto da exoneração, seja pelo propósito de estimular certa atividade ou certo segmento econômico (*e.g.* indústria sucroalcooleira⁴⁰⁵), seja para ampliar o consumo ou a fabricação de algum bem meritório (*e.g.* medicamentos e gêneros alimentícios de primeira necessidade). Dizendo de outro modo, reduz-se o IPI sobre a fabricação de geladeiras para mais geladeiras sejam fabricadas.

5.3.2.5 Ato legislativo e ato administrativo

Em complemento ao esforço analítico que aqui se realiza, cabe acrescentar também

⁴⁰⁴ O mesmo raciocínio, empregado aqui de forma ampla, é utilizado por Luciano Amaro para descrever a natureza da isenção, que o autor toma como sendo “uma técnica peculiar utilizada no processo de definição do campo de incidência [da norma tributária].” Para ele, a técnica da isenção consistiria “em estabelecer, *em regra*, a tributação do universo, e, por exceção, as espécies que ficarão fora da incidência, ou seja, continuarão não tributáveis. Essas espécies excepcionadas dizem-se *isentas*”. AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 11^a ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 280.

⁴⁰⁵ É o caso da Lei n. 8.393, de 1991, que na sua redação original estabelecia isenção para as saídas de açúcar, produzidos com cana-de-açúcar ocorridas na área de atuação da Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste (SUDENE) e da Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia (SUDAM). A disposição, posteriormente revogada pela Lei n. 9.532, de 1997, teve sua constitucionalidade reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal, como se verifica nos seguintes precedentes: RE 480107/PR AgR, relator Ministro Eros Grau, Segunda Turma, julgamento em 3.3.2009; AI 630997 AgR/MG, relator Ministro Eros Grau, Segunda Turma, 24.4.2007, RE 344331/PR, relatora Ministra Ellen Gracie, Primeira Turma, julgamento em 11.2.2003, entre outros.

que, no nível dos instrumentos, estão compreendidos ainda dois subníveis, um que diz respeito ao ato legislativo que introduz a regra do benefício fiscal no ordenamento jurídico e outro que se refere ao ato administrativo que a aplica a certo contribuinte individualmente identificado.

Por isso, a designação “incentivo fiscal”, em muitos casos, é aplicada ambigualmente a duas situações distintas: (1) à lei e (2) ao ato administrativo. Na primeira hipótese, usa-se o termo para designar a previsão, norma geral e abstrata, dirigida à classe de destinatários indefinidos, que excepciona a tributação padrão para privilegiar determinados contribuintes. Na segunda, tem-se em mente o ato administrativo – ou norma individual e concreta que dele resulta – que favorece determinado contribuinte, ao aplicar a norma geral a um caso particular.⁴⁰⁶

É claro que esse tipo de análise somente se justifica nas situações em que o gozo benefício fiscal – ou sua quantificação – esteja condicionado ao atendimento de certas exigências específicas, cujo reconhecimento depende de alguma providência administrativa a cargo de órgão da Administração Pública. O agente público, após analisar o atendimento das exigências legais, concede ou não o benefício requerido. Se, todavia, a lei que concede o incentivo fiscal o faz de forma incondicionada e *a priori* independente de ato administrativo subordinado, a concessão opera *ex lege* e não carece de qualquer providência específica para ser eficaz.

A distinção parece-nos especialmente útil porque assinala a existência de diferentes etapas na operacionalização do efeito jurídico de certos incentivos fiscais, questão que repercute inclusive quanto ao regime jurídico aplicável. É conhecida a orientação do Supremo Tribunal Federal, assentada de longa data, no sentido de que a concessão de benefício fiscal é ato discricionário e, por conseguinte, não pode ser estendida para outros contribuintes não previstos em lei. Consta, por exemplo, do AI 360461 AgR/MG, de relatoria do Ministro Celso de Mello, julgado em 6.12.2005:

⁴⁰⁶ O Estatuto dos Benefícios Fiscais português – Decreto-Lei n. 215, de 1989 – distingue, no art. 5º, “benefícios fiscais automáticos” de “dependentes de reconhecimento”, sendo que “os primeiros resultam directa e imediatamente da lei, os segundos pressupõem um ou mais actos posteriores de reconhecimento”. Ainda segundo a mesma disposição: “O reconhecimento dos benefícios fiscais pode ter lugar por acto administrativo ou por acordo entre a Administração e os interessados, tendo, em ambos os casos, efeito meramente declarativo, salvo quando a lei dispuser em contrário”. Em linhas gerais, trata-se da mesma distinção aqui discutida.

A concessão de isenção em matéria tributária traduz ato discricionário, que, fundado em juízo de conveniência e oportunidade do Poder Público (RE 157.228/SP), destina-se – a partir de critérios racionais, lógicos e impessoais estabelecidos de modo legítimo em norma legal – a implementar objetivos estatais nitidamente qualificados pela nota da extrafiscalidade.⁴⁰⁷

De fato, no nível legislativo, é correto afirmar que a concessão de incentivo fiscal, atendidos os pressupostos constitucionais, afigura-se como ato sujeito à discricionariedade política do legislador. Há, sobretudo, duas razões que nos permitem dizê-lo. A primeira é que o Legislativo, no caso, não está obrigado a legislar para criar a desoneração. Por exemplo, pode estabelecer isenções com o propósito de desenvolver certo segmento econômico, mas certamente não é dado aos agentes econômicos que seriam beneficiados o direito de exigí-las, antes que a lei exista.

A segunda razão é que, ainda que se concebesse o dever genérico de intervir na economia e fomentar certa atividade especialmente prestigiada pela Constituição, mesmo assim, parece razoável admitir que é dada ao Poder Público a prerrogativa de escolher a estratégia de intervenção, diante daquelas que estão disponíveis e das circunstâncias fáticas vigentes. Haveria, portanto, discricionariedade na escolha entre, por exemplo, estabelecer isenção, subvencionar diretamente a atividade, por meio do gasto público, ou estabelecer linha de crédito com juros subsidiados.

No nível do ato administrativo, por outro lado, não há discricionariedade. O agente público apenas aplica a lei, sem julgar conveniência ou oportunidade. O ato é vinculado, não mais de um comportamento possível por parte da Administração Pública.⁴⁰⁸ Atendidas as exigências legais, o contribuinte inexoravelmente faz jus ao benefício, é direito que lhe assiste. Afinal, se o Código Tributário Nacional, nos termos dos arts. 3º e 142, atribui ao lançamento a condição de atividade administrativa obrigatória a plenamente vinculada, então assim deve ser nos casos em que o tributo é devido, como nos de benefício fiscal. Não incumbe poder decisório à autoridade fazendária, quanto a determinar se deixa ou não

⁴⁰⁷ No mesmo sentido, reconhecendo a concessão de incentivo fiscal como ato discricionário do Poder Público, ver também as seguintes decisões: Recurso Extraordinário no Agravo Regimental n. 480107/PR, de relatoria do Ministro Eros Grau, Segunda Turma, julgamento em 3.3.2009; Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n. 630997/MG, de relatoria do Ministro Eros Grau, Segunda Turma, julgamento em 24.4.2007; Recurso Extraordinário n. 344331/PR, de relatoria da Ministra Ellen Gracie, Primeira Turma, julgamento em 11.02.2002; Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n. 142348/MG, de relatoria do Ministro Celso de Mello, Primeira Turma, julgamento em 2.8.1994.

⁴⁰⁸ OLIVEIRA, Regis Fernandes de. Ato Administrativo. 5ª ed. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 2007, p. 89.

de cobrar o tributo, se aplica ou não a regra de incentivo.

5.3.3 Incentivo e renúncia fiscal como efeitos externos

O terceiro e último elemento do raciocínio aqui desenvolvido é, entre todos, possivelmente aquele que desperta maior controvérsia. Acentuamos, desde o início, que a discussão acerca das duas noções centrais deste estudo, incentivo e renúncia fiscal, conduz à dimensão pragmática das normas tributárias, seja em termos de efeitos ideais projetados pela finalidade normativa, seja em relação aos resultados efetivamente alcançados no plano dos fatos.

Deveras, a concessão de benefício fiscal introduz no ordenamento jurídico uma política fiscal, que tem em mira atingimento de certos resultados e efeitos concretos diversos da arrecadação fiscal e que podem ou não ser obtidos na prática. É desses efeitos que tratamos agora, da eficácia social ou externa: as consequências práticas e concretas produzidas em decorrência causal da edição e da aplicação da regra de incentivo.

O “social” (mundo dos fatos) toma-se aqui em sentido amplo, em oposição ao “jurídico” (mundo do direito). É simplesmente o “não jurídico”: poderá ser, *e.g.*, uma consequência econômica, ecológica ou moral etc. Será, enfim, tudo aquilo que, no plano concreto, puder ser apontado como resultado da criação ou da aplicação de uma norma jurídica.⁴⁰⁹ Preferimos dizer “efeito externo”, empregando o adjetivo “externo”⁴¹⁰ com alguma liberdade, para deixar claro que as implicações a que ora nos referimos não se confundem com os efeitos técnico-jurídicos, que se produzem no campo ideal, no interior do mundo jurídico (exoneração e indução). São resultados empíricos e, nessa medida, exteriores em relação à regra tributária, dela decorrem em termos de causa e consequência, não por vínculo de imputação.

⁴⁰⁹ Ana Lucia Sabadell destaca a importância de distinguir os “efeitos” da norma de sua “eficácia”. Os primeiros seriam “qualquer repercussão social ocasionada por uma norma”, como, por exemplo, o deslocamento em empresas por conta da elevação da carga fiscal. Já a segunda seria “o grau de cumprimento da norma dentro da prática social”, seja de forma espontânea (eficácia do preceito), seja mediante intervenção do Estado (eficácia da sanção). SABADELL, Ana Lucia. Manual de Sociologia Jurídica. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 2000, p. 57.

⁴¹⁰ Humberto Ávila, com base em Kalsu Vogel, refere-se, nos casos de extrafiscalidade, a “fim externo”, “Como tal aquele que é perceptível fora do âmbito jurídico”. ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 162.

Uma visão intuitiva e rudimentar da eficácia social apresenta-a como simples acatamento do comando normativo. Não distingue entre as diferentes repercussões a que dá lugar e o mero cumprimento do preceito.⁴¹¹ Assim, diz-se que uma norma jurídica é eficaz se cumprida espontaneamente pelos destinatários e/ou imposta por parte das autoridades encarregadas. No caso da norma tributária, a eficácia poderia ser tomada como pagamento, e pouco ou quase nada se poderia falar quanto aos efeitos da regra de incentivo, que não se destaca por seu conteúdo mandamental.

Não é apenas disso que se trata quando se discute o tema da eficácia externa.⁴¹² O problema de eficácia externa do direito é, na verdade, complexo e multifacetado. Além de as normas jurídicas poderem ser cumpridas ou descumpridas em graus e de formas diferentes, são também variadas as consequências externas que produzem.⁴¹³ No que se refere aos incentivos fiscais, a eficácia externa que interessa considerar não diz respeito exatamente ao grau de acatamento da regra, mas, particularmente, ao chamado “êxito normativo” ou eficácia “material”. Trata-se do real atingimento do estado de coisas que o legislador se propôs a alcançar⁴¹⁴, ou seja, de apreciar as consequências da norma e sua adequação em relação aos fins por ela visados ou prescritos por outras normas. Nesse sentido, “Eficácia, então, implica realização efetiva dos resultados buscados pela norma”, como explica Eros Roberto Grau.⁴¹⁵

Em relação à regra tributária, poderíamos dizer que a eficácia – êxito normativo –

⁴¹¹ É importante destacar que a questão da efetividade da norma ou, como preferimos, de seus efeitos externos, somente se concebe do ponto de vista coletivo. Não se examina a eficácia externa de uma norma diante de uma situação individual do sujeito A ou B, mas diante da prática social que em seu entorno se constrói. Veja-se: do ponto de vista individual, o descumprimento da regra é simplesmente um ilícito, do ponto de vista geral e coletivo, é ineficácia social. A mudança de sentido é evidente.

⁴¹² Há, no entanto, três situações limitadoras da efetividade fiscal e da arrecadação: sonegação, evasão e elisão. São, de certo modo, três comportamentos ou reações à norma tributária que impedem que ela chegue ao seu objetivo, que é a arrecadação. A primeira se resume ao descumprimento puro e simples do dever de pagar tributo, tendo ocorrido o fato gerador. É, portanto, uma omissão, um não fazer – não pagar – diante de uma norma que impõe ação, o pagamento. A segunda é também hipótese de descumprimento da norma fiscal, só que acompanhada pela prática de outra conduta, destinada a eludir o pagamento do tributo. A omissão (do pagamento) vem, nesse caso, juntamente com outra conduta, comissiva. A terceira situação, a elisão, não configura propriamente uma forma de descumprimento. No caso, o dever de pagamento do tributo não chega a surgir, uma vez que o contribuinte escapa à incidência normativa. Tem em comum com as duas outras reações, a sonegação e a evasão, o estado de coisas concreto a que conduz, ou seja, o fato de reduzir a arrecadação e, portanto, a eficácia externa da norma.

⁴¹³ Liborio Hierro aponta não menos do que sete sentidos ou formas de eficácia social, todos eles obtidos com base na análise do discurso jurídico. São eles: (1) cumprimento, (2) aplicação, (3) vigência, (4) eficácia como correspondência, (5) eficácia como aceitação, (6) eficácia como êxito e (7) eficácia como eficiência. HIERRO, Liborio. **La Eficacia de las Normas Jurídicas**. Barcelona: Ariel, 2003, p. 21, 74 et passim.

⁴¹⁴ HIERRO, Liborio. **La Eficacia de las Normas Jurídicas**. Barcelona: Ariel, 2003, p. 160.

⁴¹⁵ GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**. 9ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 285.

traduz-se, em última instância, na arrecadação fiscal. A arrecadação é concebida, desse modo, como um efeito externo em relação à regra tributária, o principal resultado que se espera produzir em decorrência da conduta imposta, o pagamento do tributo. A inefetividade tributária seria, *a contrario sensu*, mensurável na exata proporção inversa da arrecadação produzida. Pouco importam os motivos individuais que levaram os contribuintes a promover o efetivo recolhimento dos recursos.⁴¹⁶ Ter-se-ia um sistema tributário tanto mais eficaz quanto maior fosse o nível de receita produzido, levando-se em conta, é claro, o número de contribuintes e as condições socioeconômicas vigentes.

No mesmo sentido, parece correto afirmar que incentivo fiscal e renúncia de receita também poderiam ser concebidos como efeitos externos. Não seriam, todavia, consequências da regra do tributo, mas da regra de exoneração. No primeiro, tem-se o que chamamos, neste estudo, de “*efeito externo de incentivo*”, que é a realização concreta das condutas incentivadas pela supressão ou redução dos encargos fiscais, mediante concessão de benefício fiscal. No segundo, tem-se o “*efeito externo de renúncia*”, isto é, as repercussões financeiras da aplicação da exoneração concedida, no tocante à perda de arrecadação tributária. Em outras palavras, é o quanto se deixa de arrecadar por conta da aplicação do incentivo fiscal.

Um e outro são efeitos externos. Não se encontram no plano ideal, são repercussões fáticas da regra de incentivo, mas não estão exatamente no mesmo nível. Cabe aqui apontar uma distinção que nos parece relevante em relação aos efeitos externos. Assim como os fins, que podem ser próximos ou remotos, os efeitos também se dividem em dois níveis: (1) condutas concretas incentivadas e os (2) estados de coisas. A distinção parece-nos especialmente útil, do ponto de vista analítico, porque faz perceber claramente estas duas situações: a conduta afetada pela incidência do incentivo (*e.g.* instalação local de novas indústrias) e os resultados que dela decorrem (*e.g.* aumento do número de empregos, incremento na emissão de poluentes na atmosfera e perda de arrecadação).

Note-se: a despeito de se afirmar que a finalidade da regra jurídica projeta certos efeitos concretos, ela nunca pode operar de forma direta, como se em si mesma pudesse

⁴¹⁶ Os motivos individuais do cumprimento da norma tributária importariam muito pouco em Direito Tributário, porque, ao contrário de outras ações que são exigidas pelo direito e também por outros sistemas normativos sociais – *e.g.* a moral – o pagamento do tributo não existe sem norma jurídica que o imponha. Sem ela, eventual entrega de recursos ao Estado seria mera liberalidade: uma doação, não um tributo. Vale dizer, com Geraldo Ataliba, “O tributo é, juridicamente, um instituto criado pela ordenação jurídica”. ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 31.

ensejá-los. Há sempre a mediação de uma conduta humana a que a lei se refere, a título de obrigar, proibir, permitir ou induzir. É a conduta que irá levar a certo estado de coisas concreto, não a norma em si. Em outras palavras, a regra orienta-se à conduta para, por meio dela, produzir um resultado social.

Aplicando as noções ao tema em discussão, dizemos que o *efeito de incentivo* é a consequência da regra de incentivo na conduta do contribuinte, seja imediatamente naquilo que faz ou deixa de fazer, seja mediatamente, no resultado social que dessa ação decorre. Já o *efeito de renúncia* é o estado de coisas que decorre da conduta concreta do fisco de não cobrar o tributo ou de fazê-lo de maneira menos gravosa, em face do que determina a lei concessiva do benefício. Não são, decerto, as únicas implicações fáticas de tais normas, mas certamente as mais importantes do ponto de vista jurídico, no que concerne ao tema em análise.

5.3.3.1 *Efeito externo de incentivo*

Se considerarmos apenas o ponto de vista da eficácia externa, é correto afirmar que haverá algum nível de eficácia de incentivo onde quer que se encontrem exonerações fiscais. Mesmo as ditas “necessárias” ou “estruturais”⁴¹⁷ não ficam livres de produzi-lo. Trata-se de decorrência natural da supressão dos encargos fiscais, em sentido amplo, na medida em que o tributo sempre representa, de certo modo, um empecilho à atividade sobre a qual incide.

No caso dos incentivos fiscais, tal como comumente entendidos, o efeito de induzir certa conduta não é meramente acidental, é justamente o resultado externo desejado pela lei. Pretende-se que providência jurídica adotada pelo legislador seja capaz de desencadear, concretamente, o efeito positivo de encorajar determinada conduta e, por meio dela, atingir certo estado de coisas. A análise de sua efetividade compreende então duas etapas: primeiro, se a norma, de fato, promove ou não a conduta visada e, segundo, se as condutas implicadas concretamente conduzem ou não ao estado de coisas concreto pretendido. Não se descarta, por certo, também a possibilidade de surgirem outros efeitos paralelos e mesmo efeitos perversos, ou seja, contrários ao objetivo da regra jurídica ou aos princípios

⁴¹⁷ Vide supra, Capítulo IV.

da ordem econômica.

Ao suscitar a importância de elementos empíricos que, até certo ponto, situam-se fora do ordenamento jurídico, as relações que nos interessam deixam de ser apenas as de imputação, que compõem universo jurídico, alcançam também relações de causalidade. Nesse plano, que já não é o da idealidade jurídica, torna-se fundamental discernir, tanto quanto possível, entre causa e correlação, tarefa nem sempre simples, bem como atentar para a interação da lei, agora como fato social, com os demais fatores de mercado. Uma vez vigente, a norma passa a integrar a realidade fática juntamente com outros tantos fatores com os quais interage e que podem, na prática, diminuir ou mesmo despojá-la completamente da possibilidade de lograr o resultado projetado.

As causas de ineficácia material da regra de incentivo podem ser internas ou externas, conforme decorram de fatores jurídicos intrínsecos ou a fatores exteriores, respectivamente. Uns e outros podem ser importantes para o debate jurídico, como veremos mais adiante. Em especial, as causas de ineficácia interna podem implicar a própria invalidade da regra, na medida em que revelem: (1) a inadequação entre a providência jurídica adotada (conduta incentivada) e o objetivo ideal visado ou (2) a desproporção em sentido estrito entre o efeito de incentivo e o efeito de renúncia produzido.

5.3.3.2 Eficácia de incentivo das imunidades

Essa maneira de enxergar como operam os incentivos fiscais, a partir do ponto de vista pragmático, permite aproximar da categoria as imunidades, que, como já afirmamos, não são ordinariamente enquadradas entre as espécies de benefício fiscal, em sentido estritamente jurídico.

Tomando incentivo como efeito, é possível afirmar que também as imunidades são incentivos fiscais, ou melhor, que produzem, também elas, certo efeito de incentivo ou de indução. Aliás, parece ser exatamente a projeção desse efeito que inspirou, por exemplo, a previsão constitucional do art. 150, VI, “d”, da Constituição Federal, que se refere à imunidade de livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão, bem como a relativa às “instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos” (art. 150, VI, “c”, da Constituição Federal). São expedientes de que se utilizou o constituinte para

facilitar as atividades imunizadas, ou seja, evitar o efeito de desestímulo que adviria da incidência tributária.

A propósito, vejam-se os Embargos de Divergência no Recurso Extraordinário n. 210.251/SP ⁴¹⁸, no qual se discutia se a imunidade conferida pelo art. 150, VI, “c”, da Constituição Federal deveria afastar a incidência de ICMS sobre venda de pães comercializados por entidade beneficente. O caso é ilustrativo, para os fins dessa exposição, por conta do debate travado pelos ministros no sentido de saber se os efeitos concretamente produzidos pela regra de imunidade, especialmente no que se refere ao ganho de eficiência e à vantagem concorrencial, estariam ou não em consonância com o escopo que a inspira no texto constitucional.

Defendendo a impossibilidade de a imunidade abarcar tributos indiretos, afirmou a Ministra Ellen Gracie, relatora original do caso, vencida no julgamento:

[...] caso agraciada com imunidade em relação ao ICMS, poderá a instituição filantrópica vender bem a um preço inferior ao praticado no mercado. Colocar-se-á, por certo, em posição privilegiada em relação aos seus concorrentes. Não é este, todavia, o escopo da norma constitucional instituidora da imunidade.

A tese oposta também partia da premissa de que a imunidade em questão poderia, sim, afetar os preços, a eficiência econômica e criar vantagem concorrencial para a entidade imune. Dissentia apenas quanto à compatibilidade entre esses efeitos com o escopo constitucional: “Vantagem numa eventual concorrência? Sim: atinge-se aí o fim da imunidade”, asseverou o Ministro Sepúlveda Pertence por ocasião dos debates. Segundo esse entendimento, a vantagem seria criada precisamente na finalidade da imunidade. Na mesma linha, afirmou o Ministro Gilmar Mendes, relator para o acórdão:

A despeito da possibilidade de se transferir para o comprador o pagamento efetivo do imposto, o reconhecimento da imunidade tem relevância jurídico-econômica para o vendedor, quanto mais não seja, como reconheceu o Ministro Sepúlveda Pertence, para fins de concorrência e, por conseguinte, para ampliar a eficiência dos serviços prestados pela entidade beneficente.

⁴¹⁸ Embargos de Divergência no Recurso Extraordinário n. 210.251/SP, relator para o acórdão Ministro Gilmar Mendes, DJ. 28.11.2003. Ver também Recurso Extraordinário n. 203755/ES, de relatoria do Ministro Carlos Velloso, Segunda Turma, DJ 8.11.1996, e Recurso Extraordinário n. 134.573/SP, de relatoria do Ministro Moreira Alves, Primeira Turma, DJ. 7.12.1990, sendo este último a decisão que serviu de paradigma para a oposição dos embargos de divergência.

No que importa agora para a análise em curso, é interessante destacar como o debate travado no julgamento trouxe à baila aspectos relativos à eficácia de incentivo que a norma de imunidade seria capaz de produzir e como valeu-se da finalidade da norma como parâmetro de avaliação desses feitos. A lógica do raciocínio não é de todo diversa da que empregamos aqui, em relação aos incentivos fiscais, nos três elementos: finalidade, regra e efeito. No caso das imunidades, o prognóstico legislativo é do constituinte, não do legislador. A decisão de estimular as atividades imunes faz parte das estruturas do sistema tributário, é política fiscal rígida e predeterminada.

Obviamente, não se está a postular que as imunidades ou algumas delas em especial sejam, de fato, incluídas no conceito de benefício fiscais para todos os efeitos legais. Não faria o menor sentido, por exemplo, pretender que as imunidades fossem incluídas na categoria de benefícios fiscais para os fins do disposto no art. 14 da Lei Complementar n. 101, de 2000 ou no art. 1º da Lei Complementar n. 24, de 1975, sobretudo ao se considerar que ambos têm como destinatário o legislador infraconstitucional. Não é disso que se trata. Destacamos apenas que também elas produzem ou podem produzir algum efeito de induzir e motivar condutas, porque todas as normas tributárias, em alguma medida, o fazem. Também elas são, à sua maneira, benefícios fiscais, se considerarmos apenas o aspecto da eficácia externa e deixarmos de lado a estrutura jurídica.

5.3.3.3 Efeito externo de renúncia

O segundo aspecto da eficácia externa da regra de incentivo é o da renúncia fiscal. Nesse caso, não se pode dizer que sejam propriamente condutas, mas consequências delas, ou seja, o estado de coisas a que dão lugar. O efeito de renúncia não é uma ação, senão o resultado⁴¹⁹ da omissão imposta⁴²⁰ ao fisco, que é não cobrar o tributo ou cobrá-lo a menor, conforme o caso. Dizendo de outro modo, “A despesa fiscal é assim o ‘resultado quantitativo da renúncia voluntária de créditos estaduais’, concedidos no intuito de

⁴¹⁹ O Manual de Transparência Fiscal (2007) do Fundo Monetário Internacional define renúncia fiscal como: “receita que se deixa de arrecadar como resultado de dispositivos específicos do código tributário”. FUNDO MONETÁRIO INTERNACIONAL, Manual de Transparência Fiscal, Disponível em: <http://www.imf.org/external/np/fad/trans/por/manualp.pdf>. Acesso em: 10 maio 2012.

⁴²⁰ Note-se que a conduta a que nos referimos não é a conduta incentivada, senão a conduta imposta.

dispensar, total ou parcialmente, os particulares de uma obrigação geral”.⁴²¹ Explica Guilherme Waldemar D’Oliveira:

Juridicamente, a despesa fiscal corresponde ao enunciado, estimativo ou limitativo, das situações de ‘renúncia’ de receitas tributárias, que seriam arrecadadas pelo Estado em função do conteúdo da ‘tributação-regra’ estabelecida. A mencionada renúncia está na base de um incentivo concedido aos contribuintes, pessoas singulares ou colectivas.⁴²²

A renúncia em si não constitui exatamente a consequência desejada pelo legislador. O que se pretende é, *e.g.*, valorizar e difundir manifestações culturais (Lei n. 8.313/1991), ampliar o acesso ao ensino superior privado por parte de pessoas de baixa renda (Lei n. 11.096/2005), e não apenas perder arrecadação. Todavia, não chega a ser um efeito exatamente accidental, visto que pode e deve ser estimado no momento da concessão do benefício e nos anos seguintes, enquanto vigente.

Como efeito externo,⁴²³ o termo “renúncia fiscal” tanto poderia ser empregado para designar o impacto financeiro-orçamentário de um benefício fiscal específico: “a totalidade das receitas tributárias a que o Estado renuncia, em nome das opções políticas assumidas”.⁴²⁴ *Mutatis mutandis*, seria aplicável aqui a mesma lógica do duplo conceito de despesa pública proposta por Aliomar Baleeiro, como “conjunto de dispêndios do Estado, ou de outra pessoa de direito público, para o funcionamento dos serviços públicos” e também como “aplicação de certa quantia, em dinheiro, por parte da autoridade ou do agente público competente, dentro duma autorização legislativa, para execução de fim a cargo do governo”.⁴²⁵

Certamente, não queremos dizer que as expressões “renúncia de receita” ou “renúncia fiscal” não sejam também empregadas em outra acepção, por exemplo, como o

⁴²¹ MARTINS, Guilherme Waldemar D’Oliveira. **A Despesa Fiscal e o Orçamento do Estado no Ordenamento Português**. Coimbra: Almedina, 2004, p. 56.

⁴²² MARTINS, Guilherme Waldemar D’Oliveira. **A Despesa Fiscal e o Orçamento do Estado no Ordenamento Português**. Coimbra: Almedina, 2004, p. 25. O autor ressalva que usa a palavra “incentivo”, nesse contexto, com sentido econômico, para designar as vantagens atribuídas aos sujeitos pelo sistema fiscal ou por via financeira, tendo em vista a realização de algum comportamento.

⁴²³ Na mesma linha, Elcio Fiori Henriques, define gasto tributário como: “o enunciado quantitativo, de caráter estritamente orçamentário, do valor estimado da redução de receita ocasionada por um benefício fiscal em um determinado intervalo de tempo”. HENRIQUES, Elcio Fiori. **Os Benefícios Fiscais no Direito Financeiro e Orçamentário: o Gasto Tributário no Direito Brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2010 p. 62.

⁴²⁴ MARTINS, Guilherme Waldemar D’Oliveira. **A Despesa Fiscal e o Orçamento do Estado no ordenamento jurídico português**. Coimbra: Almedina, 2004, p.14.

⁴²⁵ BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças e à Política Fiscal**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1964, p. 61.

ato ou decisão de renunciar. Renúncia e incentivo fiscal padecem de ambiguidade do tipo “processo-produto”. Ora servem para designar um ato ou norma, ora um efeito. Não é raro inclusive que um mesmo autor faça uso das duas acepções do termo na mesma oportunidade.⁴²⁶ Pretende-se tão somente destacar, para fins analíticos, uma das acepções, mais usual e mais útil ao método expositivo aqui adotado.

De resto, atribuir às renúncias fiscais a condição de efeito externo da regra de incentivo não lhe nega, todavia, a importância jurídica. Como veremos a seguir, ainda que as renúncias fiscais designem certo estado de coisas externo à relação tributária, não se trata de fato alheio ao ordenamento jurídico.

5.3.3.4 *Eficácia externa relevante*

Em geral, as questões relativas à eficácia social das normas jurídicas não compõem o campo de estudo da dogmática jurídica ou “Ciência do Direito”, em sentido estrito. Acredita-se que conhecer o grau de efetividade de uma norma, as diferentes repercussões que provoca no plano social ou as razões pelas quais é mais ou menos seguida não importa ao debate jurídico. Seria uma investigação de caráter histórico-sociológico.⁴²⁷

Sem contradizer de todo essa premissa, é importante notar que a definição do que seja eficácia externa é relativa e dependente da perspectiva da qual se observa. Resta perguntar: externa em relação a quê? De regra, quando se discute sobre a eficácia social, tem-se em mente uma norma individualmente considerada e as consequências fáticas que dela decorrem. Os efeitos sociais seriam, portanto, externos em relação a essa norma ou até

⁴²⁶ Veja-se, a título de exemplo, as seguintes passagens do artigo “Uma Abordagem Estruturada da Renúncia de Receita Pública Federal”, da autoria de Francisco Carlos Ribeiro de Almeida, já citado neste estudo. O autor define renúncia de receita deste modo: “Renúncia de receita são disposições especiais à regra tributária geral com objetivo específico de alcançar grupos relativamente restritos de contribuintes, setores econômicos ou regiões geográficas e que, em princípio, poderiam ser substituídos por programas de gastos diretos, ou seja, financiados com recursos do orçamento fiscal”. No entanto, o autor, logo adiante, no mesmo texto afirma: Começamos pela “**renúncia de receita**”, que é termo afeto à atribuição de fiscalização dos órgãos de Controle Externo e Interno. Classicamente, esse é um termo consagrado na terminologia orçamentária, servindo para expressar “**perda de arrecadação tributária**” em decorrência dos diversos tipos de benefícios tributários (isenção, remissão, redução especial de base de cálculo ou de alíquota, etc.) concedidos pelo poder público a contribuintes de determinados setores, regiões ou mesmo pessoas físicas.” ALMEIDA, Francisco Carlos R., Uma Abordagem Estruturada da Renúncia de Receita Federal, **Revista do Tribunal de Contas da União**, Brasília, v. 31, n. 84, abr./jun., 2000, p. 23 e 27, respectivamente. (Grifo original).

⁴²⁷ BOBBIO, Norberto, **Teoria de Norma Jurídica**, 2ª ed. Trad. Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti, Bauru: Edipro, 2003, p. 48.

mesmo ao setor jurídico em que se insere (*e.g.* Direito Tributário).

Mas a verdade é que nem todas as consequências fáticas e externas em relação à norma que lhes deu causa são, de fato, juridicamente irrelevantes e alheias em relação ao todo do ordenamento jurídico. Há, no que importa ao tema em estudo, pelo menos duas situações que nos permitem falar de (in)eficácia externa relevante: (1) a inadequação entre os resultados concretos que a norma enseja e o princípio ou a finalidade que está subjacente e (2) a existência de outra regra que inclua em sua hipótese de incidência os fatos resultantes da aplicação anterior de outra norma. Ambas as situações são relevantes para o tema dos incentivos fiscais.

A primeira situação permite-nos discutir a importância dos resultados concretamente produzidos pela concessão de benefícios fiscais em face dos princípios que orientam a intervenção no domínio econômico e do escopo que orienta a regra de incentivo. Destacam-se, em especial, dois casos: ineficácia total da providência jurídica adotada e a produção de efeitos perversos. No primeiro caso, a regra de incentivo não chega a produzir qualquer efeito de indução significativo, e a exoneração tributária converte-se em perda de arrecadação tributária injustificada, desperdício de recursos públicos. No segundo caso, o efeito indutor concretamente produzido dá lugar a um estado de coisas absolutamente contraditório em relação àquele visado pela norma. É dizer, a conduta induzida observa-se na prática, todavia o estado de coisas que dela decorre não é o desejado pelo legislador: *e.g.* institui-se incentivo fiscal para proteção do meio ambiente, mas a conduta fomentada, por razões outras, acaba por agravar a emissão de poluentes na atmosfera.

Não nos parece que uma ou outra situação sejam verdadeiramente irrelevantes para o sistema jurídico vigente, embora sua constatação não deva conduzir necessariamente à invalidade da regra de incentivo. Decerto é dado ao legislador o direito de “errar” em seu prognóstico legislativo, seja porque o efeito concreto pretendido não sobrevém em face da alteração das condições fáticas vigentes ao tempo da aplicação, seja porque se produziram consequências sociais imprevisíveis aprioristicamente, ao tempo da edição da lei. Ainda assim, a informação relativa aos efeitos externos produzidos não é despicienda e não pode ser suprimida do discurso jurídico.

A segunda hipótese de efeito externo relevante dá-se quando os resultados da

aplicação de uma norma são tomados como hipótese de incidência de outra,⁴²⁸ como se observa nos casos de renúncia fiscal. Não é incomum que uma segunda regra jurídica (R2) venha a incidir sobre as relações fáticas produzidas por uma primeira (R1), inserindo-os assim no interior do ordenamento jurídico. Tais fatos seriam, dessa forma, externos em relação à primeira norma (R1) que os causa, mas tomados como elemento do suporte fático ou hipótese de outra (R2).⁴²⁹ É exatamente o que se passa em relação às renúncias fiscais. Embora o efeito de renúncia possa ser concebido como estado de coisas que decorre da ação de não cobrar o tributo ou de fazê-lo a menor, existem outras regras, no ordenamento jurídico brasileiro, que tomam esse mesmo efeito concreto como elemento de sua hipótese de incidência e imputam-lhe o condão de fazer surgir, no plano jurídico, novos efeitos jurídicos.

É o caso da regra do art. 14 da Lei Complementar n. 101, de 2000, que dispõe sobre perda de arrecadação decorrente da concessão de benefícios fiscais. A disposição prescreve, entre outros aspectos, que, “se concessão ou ampliação de incentivo de natureza tributária implicar renúncia de receita, então deve ser realizada estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes [...]”. Logo, embora se possa dizer que o impacto financeiro-orçamentário que as regras de incentivo implicam, em termos de perda de arrecadação (renúncia), seja questão alheia aos domínios tributários, que têm no pagamento seu limite último, essa circunstância é expressamente disciplinada pela regra do art. 14 da Lei Complementar 101, de 2000.

Sendo assim, a bem da verdade, deve-se reconhecer que incentivo e renúncia não são consequências de todo “externas” em relação ao ordenamento jurídico, tampouco são desimportantes para o debate jurídico dos incentivos fiscais. Afiguram-se, sim, como efeitos externos quanto à regra e à relação tributária, não ao todo do sistema jurídico, especialmente ao Direito Financeiro. A atenção à finalidade jurídica, no caso do efeito de

⁴²⁸ A propósito, explica Lourival Vilanova: “A relação jurídica que, num ponto da série, é efeito de um fato jurídico, passa ao tópico funcional de um fato jurídico em face de novas relações eficazes. O suporte fático pode ingressar na hipótese fática contendo, em sua composição interna, fatos naturais e fatos já juridicizados, meros fatos e relações jurídicas: no seu todo funciona como fato jurídico produtor de efeitos”. VILANORA, Lourival. **Causalidade e Relação no Direito**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1989, p. 165.

⁴²⁹ Um exemplo de efeito externo importante do tributo, embora não diga respeito necessariamente ao tema da extrafiscalidade, é a repercussão tributária, ou seja, a transferência do ônus econômico do tributo a outrem – contribuinte de fato –, que não participa da relação jurídica tributária. Como é cediço, o fenômeno é expressamente mencionado pelo Código Tributário Nacional, no art. 166, ao regular a restituição de tributos pagos indevidamente. Trata-se claramente de situação em que um efeito externo é levado em conta em matéria tributária.

incentivo, oferece parâmetro para que se possam avaliar os resultados concretamente produzidos e aferir o maior ou menor êxito do benefício fiscal em questão. O efeito de renúncia, por sua vez, é regulado expressamente por normas de Direito Financeiro, quer no âmbito da Constituição Federal (*e.g.* art. 150, § 6º), quer no âmbito infraconstitucional (*e.g.* art. 14 da Lei Complementar 101, de 2000).

5.4 Síntese e exemplos

O que apresentamos aqui não consiste modelo ou fórmula ideal que possa ser rigidamente aplicado a todos os casos de benefício fiscal. As noções utilizadas não são rigorosamente categorias ideais com pretensão de universalidade, muito menos fórmulas lógicas e perfeitas. Apenas chamamos atenção para os três aspectos que nos pareceram fundamentais no tema – finalidade, regra e eficácia externa – e para a maneira como podem ser relacionados e contrastados em matéria de incentivos fiscais. A tríplice perspectiva destaca o aspecto pragmático das leis de incentivo, como instrumentos de política pública: ferramentas jurídicas de que pode dispor o Estado para intervir e modificar a realidade social.

A separação, no plano conceitual, entre os fins e os efeitos dos incentivos permite, em primeiro lugar, destacar que as finalidades a serem perseguidas pelas normas jurídicas comportam regulação tanto quanto as condutas a que se referem. O legislador, ao construir a regra de incentivo, está necessariamente vinculado à norma constitucional e aos objetivos ali admitidos. Deve haver simetria entre a finalidade de incentivo e as finalidades admitidas pelas normas constitucionais. Afinal, em última análise, o que faz a lei é conferir maior densidade aos objetivos que já se encontram demarcados na Constituição Federal. O prognóstico legislativo incorpora-se à regra e materializa-se na conduta induzida.

No nível da regra jurídica e da eficácia jurídica interna, constata-se relação intrínseca entre indução e exoneração. A redução ou supressão do dever fiscal, em sentido amplo, faz-se em benefício da *conduta induzida*, ou seja, de encorajar e facilitar uma ação que não se confunde com o pagamento do tributo. Convivem, no interior do sistema fiscal, conduta induzida e conduta imposta, ambas tocadas pela incidência normativa, ambas dotadas de relevância jurídica, portanto.

No plano fático, edição e aplicação da regra de incentivo dão lugar a duas classes

de efeitos projetados: efeito de incentivo e efeito de renúncia. Para o contribuinte, a desoneração fiscal tende a induzir a adoção ou a ampliação de uma conduta concreta que não praticaria ou o faria em menor medida, não fosse a vantagem tributária estabelecida. Para o fisco, a desoneração implicará, em geral, redução do montante obtido a título de arrecadação fiscal, nos casos em que a regra amortiza ou elimina a obrigação fiscal.

Vejamos, a seguir, os três casos de benefícios fiscais, analisados com ênfase nos aspectos aqui apontados: (1) Lei n. 11.438, de 2006, que dispõe sobre o incentivo ao esporte; (2) Lei n. 11.069, de 2005, que Institui o Programa Universidade para Todos (PROUNI); e (3) o art. 9º do Decreto-Lei 288/1967, que prevê isenção de IPI para as mercadorias fabricadas na Zona Franca de Manaus. Os exemplos não pretendem rigorosamente testar ou comprovar a utilidade do modelo de análise proposto. Servem apenas como meios de ilustrar a exposição.

5.4.1 Primeiro exemplo – Lei n. 11.438, de 2006 (Incentivo ao Desporto)

O primeiro exemplo é o incentivo ao desporto previsto na Lei n. 11.438 de 2006. O diploma normativo subordina-se diretamente ao art. 217 da Constituição Federal, que determina ser “dever do Estado fomentar práticas desportivas formais e não formais, como direito de cada um”. Na Lei n. 11.438, de 2006, o escopo imediato é “o apoio [financeiro] direto a projetos desportivos e paradesportivos” (art. 1º), que se voltem ao desporto educacional, de participação e de rendimento, bem como aos “destinados a promover a inclusão social por meio do esporte, preferencialmente em comunidades de vulnerabilidade social” (art. 2º).

A conduta induzida é a realização de dispêndio com os projetos ali indicados, na forma de patrocínio ou doação. No conceito de patrocínio, compreende-se: (1) a transferência gratuita, em caráter definitivo, de numerário para a realização de projetos desportivos e paradesportivos, com finalidade promocional e institucional de publicidade, e (2) a cobertura de gastos ou a utilização de bens, móveis ou imóveis, do patrocinador, sem transferência de domínio, para a realização de projetos desportivos e paradesportivos, na forma da referida lei. Já a doação abrange: (1) a transferência gratuita, em caráter definitivo, ao proponente, de numerário, bens ou serviços para a realização de projetos esportivos, desde que não empregada em publicidade, ainda que para divulgação das

atividades objeto do respectivo projeto, e (2) a distribuição gratuita de ingressos para eventos de caráter esportivo por pessoa jurídica a empregados e seus dependentes legais ou a integrantes de comunidades de vulnerabilidade social.

Para atingir esse objetivo, a norma estatui a possibilidade de o contribuinte, pessoa física ou jurídica, deduzir do imposto de renda devido os valores despendidos numa e noutra modalidade de apoio financeiro, observadas as limitações que impõe. Para pessoas jurídicas, o limite é de um por cento do imposto devido; para as físicas, seis por cento do imposto devido na Declaração de Ajuste Anual (art.1º). Trata-se, portanto, de exoneração parcial que reduz o valor devido a título de imposto de renda pela modificação de aspecto relativo à quantificação da obrigação fiscal.

No que se refere aos efeitos externos, tem-se que efeito de incentivo materializa-se: diretamente, na transferência dos valores correspondentes a doação ou patrocínio na forma acima descrita e, indiretamente, na realização das atividades e na produção dos bens e serviços resultantes dos projetos desportivos e paradesportivos de que trata a lei em questão (art. 6º). O efeito de renúncia para o ano de 2012 está estimado em R\$ 1.384.413,00, quanto ao imposto de renda e proventos de qualquer natureza das pessoas físicas, e em R\$ 136.926.433,00, no que se refere às pessoas jurídicas.⁴³⁰

5.4.2 Segundo exemplo – Lei n. 11.069, de 2005 (Prouni)

O segundo exemplo encontra-se na Lei n. 11.096, de 2005, que Institui o Programa Universidade para Todos (PROUNI).⁴³¹ O benefício fiscal vem ao encontro das diretrizes traçadas nos arts. 205 e 208, inciso V, da Constituição Federal, que se referem ao dever do Estado de materializar o direito à educação, mediante garantia de “acesso aos níveis mais elevados de ensino” (art. 208, V). O objetivo principal da lei é promover o acesso ao Ensino Superior, especialmente para: (1) estudante que tenha cursado o Ensino Médio completo em escola da rede pública ou em instituições privadas na condição de bolsista

⁴³⁰ BRASIL, Ministério da Fazenda, Receita Federal do Brasil, **Demonstrativo de Gastos Governamentais Indiretos de natureza Tributária – (Gastos Tributários) 2012**. Brasília, agosto, 2011. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributario/BensTributarios/2012/DGT2012.pdf>. Acesso em: 20 ago. 2012.

⁴³¹ Cf. ESTIGARA, Adriana; PEREIRA, Reni; LEWIS, Sandra A. L. Barbon. **Responsabilidade Social e Incentivos Fiscais**. São Paulo: Atlas, 2009, p. 124-5.

integral; (2) estudante portador de deficiência, nos termos da lei, e (3) professor da rede pública de ensino, para os cursos de licenciatura, normal superior e pedagogia.

A conduta induzida é a concessão de bolsas integrais e parciais a estudantes brasileiros sem diploma de nível superior e de baixa renda, nos termos da lei, em cursos de graduação e sequenciais de formação específica, em instituições privadas de ensino superior. As bolsas integrais são destinadas àqueles cuja renda familiar mensal *per capita* não exceda o valor de até um salário mínimo; as bolsas parciais, que podem ser de 25% ou 50%, aos estudantes cuja renda familiar mensal *per capita* não exceda o valor de até 3 (três) salários mínimos, mediante critérios definidos pelo Ministério da Educação. Aderindo ao programa e atendendo a todos os requisitos legais, a instituição de ensino fica isenta, durante o período de vigência do termo de adesão, dos seguintes tributos: imposto de renda, contribuição social sobre o lucro líquido, contribuição social para financiamento da seguridade social e contribuição para o programa de integração social. A exoneração é total em relação a tais exações.

No plano social, a eficácia da regra, há de se verificar em termos do número de bolsas concedidas e de alunos, nas condições acima referidas, que se matriculem e frequentem os cursos incluídos no PROUNI. O montante total de receita renunciada estimada para o ano de 2012 foi de R\$ 733.904.013,00. Dividindo-se por tributo, tem-se que o efeito de renúncia foi de R\$ 126.427.291,00, para a contribuição social sobre o lucro líquido; R\$ 59.452.425,00, para a contribuição social para o PIS-PASEP; R\$ 274.395.808,00, para a contribuição para o financiamento da seguridade social; e R\$ 273.628.490,00, para o imposto de renda e proventos de qualquer natureza da pessoa jurídica.⁴³²

5.4.3 Terceiro exemplo – isenção de IPI para Zona Franca de Manaus

O terceiro exemplo escolhido diz respeito à isenção do imposto sobre produtos industrializados para mercadorias produzidas prevista no art. 9º do Decreto-Lei 288/1967, com redação modificada pelo art. 1º da Lei n. 8.387, de 1991. O benefício fiscal previsto

⁴³² BRASIL, Ministério da Fazenda, Receita Federal do Brasil, **Demonstrativo de Gastos Governamentais Indiretos de natureza Tributária – (Gastos Tributários) 2012**. Brasília, agosto, 2011. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributario/BensTributarios/2012/DGT2012.pdf>. Acesso em: 20 ago. 2012.

subsume-se à diretriz de desenvolvimento e redução das desigualdades regionais no país, tal como previsto nos arts. 3º, III, e 170, VII, da Constituição Federal.

Os objetivos específicos do benefício estão previstos no art. 1º do Decreto-Lei n. 228/1967, que constitui a Zona Franca de Manaus como “área de livre comércio de importação e exportação e de incentivos fiscais especiais” e estabelece a “finalidade de criar no interior da Amazônia um centro industrial, comercial e agropecuário dotado de condições econômicas que permitam seu desenvolvimento”. A medida justifica-se, como se sabe, em face das peculiaridades locais e regionais, mormente a “grande distância, a que se encontram, os centros consumidores de seus produtos”, conforme consta do art. 1º.

A conduta induzida é a produção, na região da Zona Franca de Manaus, de produtos industrializados, com a consequente instalação e o desenvolvimento de parque industrial na respectiva localidade. Em contrapartida, ficam isentas do imposto sobre produtos industrializados relativo às mercadorias ali produzidas, quer se destinem ao seu consumo interno, quer à comercialização em qualquer ponto do Território Nacional. Excluem-se do benefício os produtos expressamente previstos no art. 3º, § 1º, tais como *e.g.* armas e munições, fumo e bebidas alcoólicas.⁴³³

A eficácia externa deste incentivo fiscal há que se verificar no volume de mercadorias produzidas na região abrangida pela Zona Franca de Manaus, bem como na efetiva criação, expansão ou manutenção do parque industrial na região. O efeito de renúncia está estimado para o ano de 2012 em R\$ 8.847.735.809,00, segundo consta do Demonstrativo de Gastos Tributários 2012, elaborado pela Receita Federal do Brasil.⁴³⁴

5.5 Vantagens da análise tricotômica dos incentivos fiscais

Enxergamos pelo menos duas vantagens no uso desse esquema de análise, que

⁴³³ Não são isentos: armas e munições, fumo, bebidas alcoólicas, automóveis de passageiros e produtos de perfumaria ou de toucador, preparados e preparações cosméticas, salvo quanto a estes (posições 3303 a 3307 da Tarifa Aduaneira do Brasil - TAB), se destinados, exclusivamente, a consumo interno na Zona Franca de Manaus ou quando produzidos com utilização de matérias-primas da fauna e da flora regionais, em conformidade com processo produtivo básico

⁴³⁴ BRASIL, Ministério da Fazenda, Receita Federal do Brasil. **Demonstrativo de Gastos Governamentais Indiretos de natureza Tributária – (Gastos Tributários) 2012**. Brasília, agosto, 2011. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributario/BensTributarios/2012/DGT2012.pdf>. Acesso em: 20 ago. 2012.

poderíamos chamar “tricotômico”, por destacar três etapas ou elementos dos incentivos fiscais: objetivo, instrumento jurídico e efeitos externos. A primeira é que nos possibilita dar conta simultaneamente de incentivo e renúncia como aspectos diferentes e interligados do mesmo fenômeno jurídico. Nos três aspectos de que tratamos, incentivo e renúncia ocorrem em paralelo: finalidade de incentivo e estimativa de impacto, indução e exoneração, efeito de incentivo e efeito de renúncia. São sempre duas faces da mesma moeda: verso e reverso de uma só política fiscal.

A segunda vantagem é favorecer a comparação entre fins e efeitos, bem como entre as diversas consequências, desejadas e indesejadas, positivas e negativas, das desonerações fiscais. Os fins servem de parâmetros para avaliação dos efeitos sociais decorrentes da incidência normativa e estes últimos, por sua vez, apontam o acerto ou desacerto do prognóstico legislativo adotado. O confronto entre estes e aqueles permite destacar a possibilidade concreta de que a eficácia das regras de incentivos afaste-se de seus propósitos constitucionais e dê lugar às distorções e desigualdades injustificadas. Afinal, como afirma Ferraz Jr, “os incentivos fiscais são instrumentos de atuação do Estado na ordem econômica que visam, em primeiro plano, a obtenção de efeitos positivos, mas que, em alguns casos, podem gerar efeitos negativos”.⁴³⁵

De resto, apresentar o tema dos incentivos fiscais assim dividido em três níveis – finalidade, regra e efeito – também nos dá a possibilidade de descortinar a retórica existente em favor da concessão de incentivos fiscais para determinados segmentos ou atividades. Referimo-nos ao apelo descompromissado aos princípios constitucionais, às normas programáticas e às “boas intenções” do legislador, a fim de justificar a criação de programas de incentivo de forma absolutamente despreocupada com os resultados concretos, positivos e negativos, que podem efetivamente produzir. Diz-se que certa isenção justifica-se porque desenvolve a região mais pobre ou que certo benefício há de se aplicar em favor da geração de emprego. Mas será mesmo que uns e outros têm, de fato, esse condão? E, se não têm e os resultados que produzem são frontalmente incompatíveis com os objetivos que fundamentaram sua criação, isso não é também um dado que importa ao debate jurídico? Parece-nos que sim.

⁴³⁵ FERRAZ JR, Tércio Sampaio. A Intervenção do Estado no domínio econômico e os chamados “incentivos fiscais”. In:_____. **Direito Constitucional**: liberdade de fumar, privacidade, estado, direitos humanos e outros temas. Barueri: Manole, 2007, p. 313.

Chamar atenção para o contraste entre as funções e os efeitos dos incentivos fiscais é, portanto, abrir a análise do tema à realidade concreta e, em alguma medida, ultrapassar as discussões de princípios e boas intenções. Por isso, dizemos que a visão aqui exposta consiste, antes de tudo, de esforço no sentido de construir meios para discutir e controlar o conteúdo dos benefícios fiscais. É preciso estar atento aos objetivos da norma de incentivo, aos meios eleitos pelo legislador para lográ-los e também aos diferentes efeitos concretos a que dá ensejo. Todos esses elementos podem, em alguma medida, ter relevância jurídica.

CAPÍTULO VI – CONTROLE JURÍDICO DOS INCENTIVOS FISCAIS

As isenções sem interesse público, essas, são doações dissimuladas.

Pontes de Miranda. **Comentários à Constituição de 1967**. p. 432.

6.1 Introdução

Neste capítulo, examinam-se alguns dos principais controles jurídicos existentes no direito brasileiro a respeito da concessão de incentivos fiscais, especialmente no que se refere aos objetivos e efeitos implicados. Como já se disse, por mais que se afirme que o regime jurídico dos tributos é também aplicável às exonerações fiscais, as questões jurídicas suscitadas pelas leis de incentivo não são exatamente as mesmas que compõem ordinariamente o debate jurídico tributário.

Não se trata, decerto, de proteger o contribuinte da tributação exagerada, súbita, injusta ou desproporcional, como é próprio do regramento que vincula a atividade tributária. Importa antes o contrário: defender o erário, coibir privilégios injustificados, evitar o desperdício de recursos públicos e conter os efeitos sociais, econômicos e orçamentários da concessão de benefícios fiscais. São esses os controles que nos interessam particularmente.

Importa-nos, neste capítulo, observar como o ordenamento jurídico brasileiro disciplina problemas suscitados pela regra de incentivo, mormente no que se refere ao controle dos efeitos externos a que dá lugar – efeito de incentivo (indução) e efeito de renúncia.

6.2 Controle jurídico: parâmetros, instrumentos e responsáveis

Quando nos referimos a “controle”, tomamos o termo em sentido amplíssimo, para designar o regramento jurídico aplicável aos benefícios fiscais no direito brasileiro, tanto no que se refere à sua concessão por ato legislativo, quanto à fiscalização no nível administrativo. A noção, no sentido aqui empregado, por certo, não se limita, nem se

confunde com o controle *judicial*. É mais extensa, diz respeito, genericamente, às diferentes formas de fiscalização e controle *jurídico* aplicáveis, no âmbito dos três Poderes, à matéria: seus parâmetros, instrumentos e responsáveis, notadamente no que se refere aos efeitos concretos que produz.

No que diz respeito aos limites do tema em estudo, abordaremos a questão do controle jurídico dos incentivos fiscais, dividida, a título didático, em três elementos ou aspectos: (1) parâmetros, (2) instrumentos e (3) sujeitos ou responsáveis. Em rigor, os três aspectos estão implicados na própria noção de controle. Veja-se: a atividade de fiscalização e controle, em termos jurídicos, consiste na verificação de conformidade da atuação de certo sujeito ou órgão em relação a um cânone preestabelecido, a fim de que o agente controlador possa adotar certa medida ou formular certa proposta em decorrência do juízo formado.⁴³⁶

Sendo assim, é de se ver que o exercício do controle⁴³⁷ pressupõe a existência de um responsável ou agente controlador – que desempenhará a atividade –, de um parâmetro ou cânone – que servirá de base para o contraste –, e da possibilidade de adoção de alguma providência jurídica em face do agente ou do ato submetidos ao controle.⁴³⁸ São precisamente esses momentos ou aspectos a atividade de controle que aqui designamos sujeitos (ou responsáveis), parâmetros e instrumentos.

Com a primeira expressão – “parâmetros” –, queremos designar as normas jurídicas que balizam o ato legislativo de concessão de incentivo fiscal no direito positivo vigente. Para que se possa afirmar que certo incentivo é ou não válido, é ou não eficaz, é necessário que se tenha antes algum padrão ou critério para avaliação da norma posta. Do contrário, faltando o padrão, não há conduta ou estado de coisas que possa ser desviante: nada pode ser válido ou inválido, nem eficaz ou ineficaz. A expressão abarca regras e princípios de

⁴³⁶ MEDAUAR, Odete. Controle da Administração Pública. 2ª ed. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 2012, p. 30.

⁴³⁷ Sobre a função de controle na Administração Pública e sua relação com a qualidade no gasto público, ver: CONTI, José Maurício, CARVALHO; André Castro. O Controle Interno na Administração Pública Brasileira: Qualidade do Gasto Público e Responsabilidade Fiscal. **Direito Público**, ano VIII, n. 37, Brasília, pp. 201-220, jan./fev. 2011.

⁴³⁸ Veja-se, por exemplo, a definição de controle da administração pública proposta por Odete Medauar: “Controle da Administração Pública é a verificação da conformidade da atuação desta a um cânone, possibilitando ao agente controlador a adoção de medida ou proposta em decorrência do juízo formado”. CONTI, José Maurício, CARVALHO; André Castro. O Controle Interno na Administração Pública Brasileira: Qualidade do Gasto Público e Responsabilidade Fiscal. **Direito Público**, ano VIII, n. 37, Brasília, pp. 201-220, jan./fev. 2011.

nível constitucional e infraconstitucional. Em se tratando de incentivos fiscais, uma vez que estão consubstanciados em ato legislativo, esses parâmetros devem vincular precipuamente o legislador e, por isso, devem ser buscados no nível da Constituição Federal (*e.g.* 150, § 6º) e da Lei Complementar (*e.g.* art. 14 da Lei Complementar 100, de 2000).

A segunda categoria, a dos instrumentos, refere-se aos diferentes meios que o ordenamento jurídico reserva para controlar a concessão e a aplicação dos incentivos. É o caso, por exemplo, da ação civil pública e da ação direta de inconstitucionalidade, no âmbito judicial, e, ainda, da tomada de contas no âmbito dos Tribunais de Contas. Como se pode notar, existe uma relação muito próxima entre os instrumentos de controle e os sujeitos ou órgãos encarregados de operá-los. Por isso, serão abordados conjuntamente neste capítulo.

Por último, mencionam-se os órgãos ou sujeitos encarregados de proceder ao controle dos incentivos fiscais no ordenamento jurídico vigente. Decerto que, ao se mencionar “sujeitos”, não se tem em mente indivíduos concretos, mas instituições ou órgãos do sistema, isto é, centros de imputação jurídica, a que o sistema vigente impõe tal responsabilidade. No caso dos incentivos fiscais, a atividade de controle pode englobar: o Congresso Nacional e cada uma de suas Casas, o Tribunal de Contas; o Executivo, por meio dos órgãos de controle interno; o Judiciário, quando provocado a decidir casos que envolvam a concessão de incentivos fiscais. Quanto ao sujeito, fala-se então em controle administrativo, legislativo e judicial, nos termos da classificação amplamente adotada na doutrina brasileira.⁴³⁹

Percorreremos esses três níveis de análise – parâmetros, instrumentos e sujeitos – nos tópicos que seguem. Primeiro, apontam-se alguns dos principais parâmetros de controle dos incentivos fiscais previstos na legislação brasileira, especialmente no que se refere a resultados efetivos da concessão. Depois, passa-se à análise conjunta de instrumentos e responsáveis.⁴⁴⁰

⁴³⁹ Cf. MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 29ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 640.

⁴⁴⁰ A escolha dos termos aqui empregados deixa claro que nos referimos ao nível federal e aos controles jurídicos existentes neste âmbito. Contudo, nada impede que, *mutatis mutandis*, as afirmações aqui apresentadas possam ser transplantadas para os demais níveis de governo.

6.3 Parâmetros jurídicos de controle

Assentamos entre as premissas deste estudo que tributos e incentivos fiscais são manifestações do mesmo fenômeno – a competência tributária – e também que o regime jurídico aplicável a uns e outros é semelhante. Portanto, quando se questiona sobre os parâmetros de controle aplicáveis aos incentivos fiscais, não seria incorreto dizer que são os mesmos que compõem o regime jurídico das normas tributárias em geral, adaptados às exonerações e acrescidos de outros parâmetros específicos.

Existe, no entanto, diferença fundamental quanto ao escopo da regulação jurídica que se impõe a uma e outra situação. Enquanto a preocupação basilar do regime jurídico dos tributos é, grosso modo, disciplinar sua atividade de instituição e cobrança para, dessa forma, proteger o contribuinte contra o fisco, a dos incentivos fiscais é, em certos casos, exatamente o contrário. Trata-se de proteger o fisco, ou melhor, o erário do impacto financeiro-orçamentário das exonerações fiscais, bem como de resguardar a própria coletividade e os demais contribuintes não favorecidos dos demais efeitos externos que podem causar.

Disso decorrem três conclusões: (1) nem todas as normas que compõem o regime jurídico dos tributos, particularmente as “limitações constitucionais ao poder de tributar”, guardam pertinência em relação às exonerações,⁴⁴¹ (2) mesmo as que lhe são também aplicáveis podem requerer interpretação que as adapte ao caso, e (3) devem existir outros parâmetros de controle específicos que se apliquem apenas às desonerações e não à atividade impositiva em geral. Feitas essas ressalvas, cabe então dividir os parâmetros jurídicos que compõem o regime dos benefícios fiscais em dois grupos: (1) o dos *parâmetros genéricos*, que regulam a atividade impositiva e também se aplicam à concessão de incentivos fiscais, tais como legalidade e isonomia tributária, e (2) o dos *parâmetros específicos*, que dizem respeito especificamente à categoria dos incentivos fiscais.

Nesta exposição, destacaremos as normas do segundo grupo, os *parâmetros específicos*, notadamente no que se refere aos controles: (1) de forma (art. 150, § 6º, da Constituição Federal), (2) de transparência (e art. 165, § 6º, da Constituição), (3) de

⁴⁴¹ É o caso, por exemplo, da anterioridade e da proibição do confisco, que, pela própria natureza, não parecem aplicáveis ao caso dos incentivos fiscais.

vigência (art. 41 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias) e (4) de impacto financeiro-orçamentário (art. 14 da Lei Complementar n. 101, de 2000).

6.3.1 Controle de forma: o art. 150, § 6º, da Constituição Federal

O art. 150, § 6º, da Constituição Federal subordina a concessão de isenção, subsídio, redução de base de cálculo, crédito presumido, anistia e remissão à edição de lei específica, sem a qual o benefício fiscal não poderá existir validamente. A disposição reforça a necessidade de observância do princípio da legalidade na matéria de exonerações fiscais e o faz de forma qualificada pela exigência de lei “específica”.

O art. 150, I, da Constituição, ao formular o princípio da legalidade em matéria tributária, menciona tão somente “exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”, sem nada dizer expressamente sobre os casos de supressão ou redução do tributo. Não obstante, parece correto afirmar que a necessidade de lei, em sentido formal, para concessão de incentivo fiscal já é pressuposto que decorre de sua própria natureza, uma vez que se trata de norma que, grosso modo, vem estabelecer uma exceção ou um desvio em relação a situação previamente definida por lei. Tendo em vista o próprio conteúdo jurídico que dispõe, é de se esperar que a norma que veicula benefício fiscal observe a mesma forma do tributo a que se refere. “Se o tributo foi instituído por lei complementar e realmente estava sob reserva de lei complementar, somente por lei complementar se poderá dispensar seu pagamento”, explica Leandro Paulsen.⁴⁴²

Atende ao requisito de “lei”, em sentido formal, também o instrumento da medida provisória. Afinal, se, de acordo com § 2º do art. 62 da Constituição Federal, pode servir à instituição e à majoração de impostos, não haveria porque negar-se a possibilidade de suprimi-los ou de minorá-los. Excetua-se, é claro, tributos que demandem lei complementar para sua instituição. Aliás, tem sido cada vez mais usual a instituição benefícios fiscais por meio de medida provisória, como se pode verificar nos seguintes exemplos: MP n. 582/2012, MP n. 578/2012, MP n. 574/2012, MP n. 563/2012 (convertida na Lei n. 12.715, de 2012).

⁴⁴² PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário**: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 12ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, ESMAFE, 2010, p. 257.

A regra do art. 150, § 6º, da Constituição Federal, embora não mencione expressamente o termo “incentivo fiscal” ou qualquer dos seus sinônimos mais próximos, não deixa dúvida de que é precisamente deles que trata. A palavra “subsídio”, empregada imprecisamente na redação do dispositivo, corrobora essa interpretação. O texto atual da disposição, modificado Emenda Constitucional n. 3 de 1993, é o seguinte:

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

Antes da mudança promovida pela emenda constitucional, a disposição referia-se apenas à remissão e à anistia e não definia o que se deveria tomar por “lei específica”.⁴⁴³ Na redação vigente, a lei qualifica-se como “específica”, ou porque trata exclusivamente do benefício fiscal concedido, ou porque trata exclusivamente do tributo sobre o qual incide o benefício. A primeira definição, segundo nos parece, abarca também a hipótese na qual a mesma lei que veicula programa amplo de benefício fiscal, com diferentes modalidades de exoneração, entre as mencionadas no art. 150, § 6º, ou uma mesma modalidade aplicável a diferentes tributos. Cite-se, como exemplo, a Medida Provisória n. 584, de 2012, que “dispõe sobre medidas tributárias referentes à realização, no Brasil, dos Jogos Olímpicos de 2016 e dos Jogos Paraolímpicos de 2016”. No diploma, estão previstas isenções relativas a diferentes tributos federais para atividades pertinentes aos diferentes eventos desportivos a que se refere.

A exigência de exclusividade temática vem a bem da boa técnica legislativa e da sistematicidade na tributação. Consiste, de um lado, de instrumento de proteção do patrimônio e das contas públicas, passíveis de serem afetados pelas exonerações a que se refere art. 150, § 6º. De outro, é “proteção do contribuinte contra a discricionariedade na concessão de uma exceção”,⁴⁴⁴ a fim de evitar privilégios, injustiças fiscais e arbitrariedades. Comentando a regra do § 6º, Tércio Sampaio Ferraz Jr. afirma que a exigência de lei específica impõe ao legislador o dever de concentração temática, em leis

⁴⁴³ A redação original do dispositivo é esta: “§ 6º Qualquer anistia ou remissão que envolva matéria tributária ou previdenciária só poderá ser concedida através de lei específica, federal, estadual ou municipal.”

⁴⁴⁴ FERRAZ JR., Tércio Sampaio. Remissão e Anistia fiscais: sentidos dos conceitos e forma constitucional de concessão. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 92, p.67-73, maio, 2003.

que cuidem de incentivos fiscais. Segundo o autor:

O que efetivamente não pode acontecer é que a matéria [...] seja tratada em um contexto no qual ela não adquire nenhum significado, como o de uma lei que buscasse a disciplina do comércio exterior e, ao final, contivesse normas sobre a remissão de uma contribuição social. Isso seria um uso inadequado da técnica legislativa preconizada, que, ademais, prestaria um desserviço à proteção contra a discricionariedade por dar margem, eventualmente, ao encobrimento de um privilégio em nome de um suposto tratamento desigual de situações desiguais.

Em síntese, a exclusividade deve ser tomada como um instrumento a serviço da sistematicidade orgânica da disciplina normativa.⁴⁴⁵

No julgamento do AI 669.557-AgR, com relatoria do Ministro Joaquim Barbosa, o eminente relator, a despeito de negar aplicação da norma do art. 150, § 6º, ao caso, evidenciou a finalidade da norma, a serviço da boa técnica e da transparência fiscal:

O art. 150, § 6º não se aplica ao caso, na medida em que se trata de instrumento de salvaguarda do pacto federativo e da separação de poderes, destinado a impedir o exame escamoteado de relevante matéria de impacto orçamentário, em meio à discussão de assunto frívolo ou que não tem qualquer pertinência com matéria tributária ou fiscal.⁴⁴⁶

Também entre os precedentes do Supremo Tribunal Federal, no que se refere à interpretação da norma do art. 150, § 6º, está a ADI 155, com relatoria do Ministro Octávio Gallotti, onde se lê:

Inconstitucionalidade, por contrariar o processo legislativo decorrente do art. 150, § 6º, da Constituição Federal (onde se exige a edição de lei ordinária específica), bem como do princípio da independência dos Poderes (art. 2º), a anistia tributária concedida pelo art. 34, e seus parágrafos, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, de 1989, do Estado de Santa Catarina.⁴⁴⁷

No caso, declarou-se a inconstitucionalidade da norma do art. 34, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição do Estado de Santa Catarina, que concedia incentivo sem a devida observância dos requisitos constitucionais, entre os quais

⁴⁴⁵ FERRAZ Jr. Tércio Sampaio, **Direito Constitucional**: liberdade de fumar, privacidade, Estado, direitos humanos e outros temas. Barueri: Manole, 2007, p. 52

⁴⁴⁶ BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Agravo de Instrumento n. 669.557-AgR, relator Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, julgamento em 6.4.2010.

⁴⁴⁷ BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 155/SC, Rel. Min. Octavio Gallotti, julgamento em 3.8.1998.

se destaca a regra do art. 150, § 6º, da Constituição de 1988. A propósito da disposição do § 6º do art. 150, afirmou o Ministro Nelson Jobim, em seu voto:

Esse dispositivo explicou-se no processo legislativo considerando o hábito, dentro do Parlamento, de se introduzir em qualquer tipo de lei um artigo específico concedendo anistia ou remissão, que servia inclusive no processo de negociação legislativa como instrumento de coação ou de barganha para esse efeito.

A Constituição de 88 visou coibir tal mecanismo com essa redação [dada pela Emenda n. 3 ao § 6º, do art. 150]. A experiência de 88 a 93 não foi suficiente para reduzir essa possibilidade. Daí adveio a Emenda Constitucional n. 3, de 1993, que ampliou substancialmente o texto [...]

A finalidade da regra do art. 150, § 6º, seria, portanto, semelhante à do § 8º, do art. 165, da Constituição, que veda as chamadas “caudas orçamentárias”. Uma e outra regra destinam-se a regular técnica legislativa e a garantir transparência fiscal, seja à aprovação do orçamento, no caso do art. 165, § 8º, seja à concessão de benefícios fiscais, na hipótese do art. 150, § 6º.

Na prática, a regra art. 150, § 6º, da Constituição de 1988 não costuma ser rigorosamente cumprida. Apesar da clareza do dispositivo citado, o preceito é frequentemente descumprido no âmbito do legislativo federal, e não são muitos os casos de leis declaradas inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal com base nesse fundamento. Um exemplo claro e recente de violação da regra constitucional pode ser apontado na Lei n. 12.431, de 2011,⁴⁴⁸ que resultou na conversão da Medida Provisória n. 517, de 2010. O diploma normativo foi objeto da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 4646, que tramita no Supremo Tribunal Federal.

Na redação original, a medida provisória já dispunha sobre temas bastante diferentes, tais como “Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento de Usinas Nucleares (RENUCLEAR)” e “Plano Nacional de Banda Larga e Fundo de Financiamento Estudantil (FIES)”. Quando da sua conversão em lei, acrescentaram-se ainda ao texto original outros tantos assuntos, a ponto de a redação final incluir desde a concessão de incentivos fiscais para o desenvolvimento de empreendimentos relativos à produção de energia nuclear (art. 14 a 17) até a desafetação parcialmente da Reserva Particular do

⁴⁴⁸ A Lei n. 12.431, de 2011, foi objeto da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 4646, que tramita no Supremo Tribunal Federal e tem como relator o Ministro Celso de Mello. O desrespeito ao art. 150, § 6º, da Constituição de 1988 é um dos argumentos suscitados na ação, ainda pendente de julgamento.

Patrimônio Natural denominada “Seringal Triunfo”, no Estado do Amapá (art.49).

O exemplo da Lei n. 12.431, de 2011 serve para ilustrar o baixo grau de eficácia do preceito do art. 150, § 6º, no nível federal. Como este, são vários os casos de leis que não atendem ao requisito de uniformidade temática e incluem matérias flagrantemente desconexas em relação aos incentivos fiscais que concedem.

6.3.2 Controle de Transparência: o art. 165, § 6º, da Constituição Federal

A regra do art. 165, § 6º, da Constituição Federal de 1988 não encontra precedentes nas Cartas anteriores. Introduz no Direito brasileiro a preocupação central do conceito de renúncia de receita e do respectivo “orçamento”: a identificação dos incentivos fiscais vigentes e a quantificação de seus efeitos financeiro-orçamentários. O objetivo da previsão é fundamentalmente o de conferir transparência e visibilidade ao efeito de renúncia das regras de incentivo fiscal.

A norma jurídica obriga que o projeto de lei orçamentária seja “acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia” (art. 165, § 6º). A previsão não se refere apenas aos benefícios tributários, nota-se. Inclui também, no mesmo documento, os de natureza financeira e creditícia, medida que favorece a comparação, em termos de eficiência e economicidade, entre uns e outros. Quanto aos benefícios fiscais, a lista é aberta e exemplificativa. Os institutos que não foram expressamente arrolados deverão também estar incluídos no documento, desde que se compreendam no conceito de “benefícios de natureza tributária”, a que se refere o texto constitucional.

A elaboração do demonstrativo é obrigatória, mas seu conteúdo tem função eminentemente informativa. Não produz rigorosamente qualquer efeito vinculante em relação aos seus destinatários, apenas instrui. O documento acompanha o projeto de lei orçamentária e subsidia os debates e ele relativos, embora não se integre propriamente ao seu produto final, a lei orçamentária anual.⁴⁴⁹

⁴⁴⁹ Francisco C. Ribeiro Almeida defende a necessidade de modificação do texto constitucional para que os benefícios fiscais passem a integrar o texto da lei orçamentária. Além do ganho de transparência, segundo o

A previsão constitucional vem ao encontro do que o Fundo Monetário Nacional (FMI) e a Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE) propõem como boas práticas para a transparência fiscal, quanto à renúncia de receita. Consta do “Manual de Transparência Fiscal” do Fundo Monetário Nacional:⁴⁵⁰

Um demonstrativo das principais renúncias fiscais do governo central deve constar obrigatoriamente do orçamento ou da respectiva documentação fiscal, indicando a finalidade de cada provisão sob a ótica da política pública, sua duração e os beneficiários a que se destina. Salvo casos excepcionalmente complexos, deve-se quantificar as principais renúncias fiscais. O ideal é que se apresente uma comparação dos resultados estimados das renúncias fiscais de exercícios anteriores com as suas finalidades em termos de políticas, para que se possa avaliar sua eficácia em relação às provisões de despesa.

Na mesma linha, a Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico aponta que os custos estimados dos principais benefícios fiscais devem ser divulgados como informações suplementares ao orçamento público. Tanto quanto possível, a Organização recomenda ainda que a discussão relativa aos gastos tributários deve ser incluída no debate das despesas orçamentárias diretas, nas respectivas áreas, a fim de que se possa contrastar estas e aqueles.⁴⁵¹

Também incorporam a mesma diretriz de transparência, no ordenamento jurídico brasileiro, as regras dos arts. 4º, § 2º, V, e 5º, II, da Lei de Responsabilidade Fiscal. O art. 5º, II, da Lei Complementar n. 101, de 2000 determina que o projeto de lei orçamentária anual “será acompanhado do documento a que se refere o § 6º do art. 165 da Constituição, bem como das medidas de compensação a renúncias de receita e ao aumento de despesas obrigatórias de caráter continuado”. Embora a prescrição seja, até certo ponto, redundante em relação ao que estabelece a própria Constituição Federal, inova ao determinar a inclusão também das medidas de compensação da renúncia de receita. A exigência é

autor, um orçamento de benefício tributário poderia se constituir fonte alternativa de receita para os casos de desequilíbrio nas finanças públicas, assim, “ao invés de aumentar a carga tributária nominal existente, ou ainda, promover a colocação de títulos públicos, o Estado poderia optar, ainda que parcialmente, por extinguir benefícios tributários, cuja justificativa original pela qual foram criados não mais subsistisse, ou que, por qualquer outro motivo, venham se mostrando ineficazes quanto ao alcance de seus objetivos”. ALMEIDA, Francisco Carlos Ribeiro, A Renúncia de Receita como Fonte Alternativa de Recursos Orçamentários. **Revista do Tribunal de Contas da União**, Brasília, v. 32, n. 88, p. 54-65, abr./jun. 2001.

⁴⁵⁰ FUNDO MONETÁRIO INTERNACIONAL. **Manual de Transparência Fiscal**. Disponível em: <http://www.imf.org/external/np/fad/trans/por/manualp.pdf>. Acesso em: 10 maio 2012.

⁴⁵¹ Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico. **OECD Best Practices for Budget Transparency**, 2002. Disponível em: <http://www.oecd.org/governance/budgetingandpublicexpenditures/1905258.pdf>. Acesso em: 15 maio 2012.

decorrência das condições impostas pelo art. 14 da Lei Complementar para concessão de benefícios fiscais e, por conseguinte, não consta do dispositivo constitucional do art. 165, do § 6º.

Na mesma linha, há ainda, na Lei de Responsabilidade Fiscal, previsão de que o Anexo de Metas Fiscais que acompanha o projeto de lei de diretrizes orçamentárias deverá conter “demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita e da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado” (art. 4º, § 2º, V). A disposição inova em relação ao texto constitucional. Menciona a “compensação de renúncia de receita”, que não consta do art. 165, § 6º, da Constituição Federal, e diz respeito ao projeto de lei de diretrizes orçamentárias, diversamente da norma constitucional, que se refere à lei orçamentária anual.

No que se refere aos benefícios fiscais, o cumprimento da norma do art. 165, § 6º, fica a cargo da Secretaria da Receita Federal do Brasil⁴⁵², que anualmente, desde 1989, elabora o demonstrativo que deve acompanhar o projeto de lei orçamentária de cada ano. Até 2003, o documento intitulava-se “Demonstrativo de Benefícios Tributários”. A partir de 2004, a denominação passa a ser “Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária (Gastos Tributários)”. A mudança vai além do nome do documento.⁴⁵³ Pretendeu-se alterar também a própria definição do seu objeto e, em parte, a maneira de retratá-lo.⁴⁵⁴

Entre 1998 e 2002, a Receita Federal do Brasil considerava como benefícios tributários, a serem incluídos no demonstrativo, somente aqueles que se enquadrassem, cumulativamente, nas seguintes hipóteses: (1) reduzam a arrecadação potencial; (2)

⁴⁵² A atribuição está atualmente prevista no Decreto n. 7.482, de 2011, que dispõe no art. 15: “ À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete: [...] XI - estimar e quantificar a renúncia de receitas administradas e avaliar os efeitos das reduções de alíquotas, das isenções tributárias e dos incentivos ou estímulos fiscais, ressalvada a competência de outros órgãos que também tratam da matéria;”. A competência cabe especialmente à Subsecretaria de Tributação e Contencioso, que é a responsável por “efetuar a previsão e análise da arrecadação das receitas administradas e das renúncias decorrentes da concessão de benefícios de natureza tributária”, nos termos do art. 17, III, do mesmo Decreto.

⁴⁵³ Para a evolução do conceito de gasto tributário na experiência brasileira, ver: PUREZA, Maria Emilia Miranda. **Disciplinamento das Renúncias de Receitas Federais - Inconsistências no Controle dos Gastos Tributários**. Brasília: Câmara dos Deputados, 2007, p. 9 (**Estudo Técnico n. 5/2007**). Disponível em: <http://www2.camara.gov.br/atividade-legislativa/orcamentobrasil/estudos/2007/Estudo052007.pdf>. Acesso em: 10 maio 2012.

⁴⁵⁴ A explicação encontra-se nos seguintes documentos: RECEITA FEDERAL DO BRASIL, **Estudos Tributários n. 12, Gastos Governamentais Indiretos, de Natureza Tributária (Gastos Tributários – Conceituação)**, Brasília: abril de 2003; RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Gastos Tributários no Brasil. Seminário Internacional BID/FMI**. Brasília: Novembro de 2008.

umentem a disponibilidade econômica do contribuinte, e (3) constituam, sob o aspecto jurídico, uma exceção à norma que referencia o tributo ou alcance, exclusivamente, determinado grupo de contribuintes.⁴⁵⁵ Em 2003, decidiu-se alterar a terminologia e, em parte, a própria visão adotada no demonstrativo. Acreditava-se que o conceito de benefício tributário antes empregado não embutia a necessária “visão orçamentária” da questão, que diria respeito à “possibilidade de substituição de uma despesa direta por uma despesa indireta”.⁴⁵⁶ Por isso, seria fundamental utilizar doravante o termo “gasto tributário”, conceito que se acreditava ser mais preciso e consentâneo ao entendimento adotado em outros países.

A discussão sobre a mudança conceitual é registrada em estudo da Receita Federal do Brasil intitulado “Gastos Governamentais Indiretos, de Natureza Tributária (Gastos Tributários – Conceituação)”, de abril de 2003.⁴⁵⁷ A identificação do gasto tributário deveria abandonar a “lógica jurídico-tributária” dos benefícios fiscais para adotar a “lógica econômico-orçamentária”. Definem-se gastos tributários nos seguintes termos:

Gastos tributários são despesas indiretas que, em princípio, poderiam ser substituídas por um gasto orçamentário, alocado a uma função orçamentária própria. Estão inseridos no sistema tributário por meio de isenções, deduções, abatimentos, imunidades, presunções creditícias e outros benefícios de natureza tributária, reduzindo a arrecadação potencial do tributo.

Para ilustrar a distinção entre os gastos tributários, citam-se, como exemplo, as deduções do rendimento tributável do IRPF com educação, saúde e dependentes. As deduções com saúde e educação seriam verdadeiros gastos tributários, porque “equivalem a gastos governamentais indiretos e são passíveis de serem substituídas por programas de governo”. Já a dedução com dependentes seria apenas “uma desoneração de cunho estritamente tributária”, ou seja, um ajuste na “tributação de um contribuinte que possui dependentes econômicos em relação aos contribuintes que não possuem”, segundo consta

⁴⁵⁵ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Demonstrativo de Benefícios Tributários – 1998**. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Historico/Arrecadacao/BenTributarios/1998/consideracoes.htm>. Acesso em: 10 maio 2012.

⁴⁵⁶ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Gastos Tributários no Brasil, Seminário Internacional BID/FMI**. Brasília: Novembro de 2008, p. 5.

⁴⁵⁷ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Estudos Tributários n. 12, Gastos Governamentais Indiretos, de Natureza Tributária (Gastos Tributários – Conceituação)**. Brasília: abril de 2003. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudotributarios/estatisticas/25GastosTributarios.pdf>. Acesso em: 10 maio 2012.

do documento. Essa despesa, ademais, não seria passível de ser substituída por gasto direto, uma vez que o “Governo Federal não tem programas de estímulos à união conjugal (formal ou informal), a natalidade, a adoção de menores ou a adoção da responsabilidade econômica em relação aos pais biológicos [sic]”.

Em linhas gerais, é dessa forma que, de 2003 até 2012, o documento denominado Demonstrativo de Gastos Tributários define seu objeto, os ditos “gastos indiretos”: “gastos indiretos do governo realizados por intermédio do sistema tributário, visando atender objetivos econômicos e sociais”.⁴⁵⁸ Na sua forma atual, o Demonstrativo indica o volume total de renúncia fiscal e o detalha por região, por tipo de receita, por modalidade de benefício fiscal, por espécie tributária e também contém informação relativa ao prazo de vigência e à participação no PIB e no montante de receitas administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

É de se estranhar que, apesar do apuro conceitual pretendido e do inegável aprimoramento desde 1989, a definição adotada pelo documento ainda incluía as imunidades ou, pelo menos, algumas delas, como formas de gastos tributários. É o caso, por exemplo, da imunidade relativa à instituição de educação e assistência social, prevista no art. 150, VI, “c”, da Constituição Federal.⁴⁵⁹ Ambas constam no Demonstrativo de Gastos tributários de 2012, tendo como montante respectivo a importância de R\$ 436.001.231,00 e de R\$ 454.803.924,00, respectivamente.

De resto, vale ainda destacar que o Demonstrativo de Gastos Tributários, tal como está formulado, atente apenas parcialmente ao disposto no art. 165, § 6º, da Constituição Federal e nos arts. 4º e 5º da Lei de Responsabilidade Fiscal. Em relação à norma constitucional, faltam as informações relativas aos benefícios de natureza financeira e

⁴⁵⁸ BRASIL, Ministério da Fazenda, Receita Federal do Brasil. **Demonstrativo de Gastos Governamentais Indiretos de natureza Tributária – (Gastos Tributários) 2012**. Brasília, agosto, 2011. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributario/BensTributarios/2012/DGT2012.pdf>. Acesso em: 20 ago. 2012.

⁴⁵⁹ No Processo n. 003.924/2003, Acórdão n. 38/2004, o Tribunal de Contas da União assinala que, apesar dos aprimoramentos procedidos em 2003, o Demonstrativo de Gastos Tributários elaborado pela Receita Federal do Brasil ainda requer ajustes e correções, inclusive quanto à precisa definição do seu objeto. A auditoria realizada no âmbito do TCU constatou que “a metodologia de cálculo dos benefícios oriundo do imposto de renda pessoa física possui indícios de inadequação”, uma vez que a “Secretaria da Receita Federal faz constar nesse demonstrativo como benefícios um conjunto de dispositivos legais que não se constituem de fato em renúncia fiscal, produzindo aumento de valor estimado dos benefícios”. Trata-se de exclusões que a legislação nomeia de isenções, mas que são, na verdade, rendimentos não tributáveis, pela própria natureza. Seria o caso das quantias percebidas a título de indenizações: por acidente de trabalho, danos morais, reparação a desaparecidos políticos, entre outras.

creditícia. Em relação à lei complementar, falta indicar as medidas de compensação exigidas.⁴⁶⁰

6.3.3 Controle de vigência ou temporal

A questão do prazo de vigência dos incentivos fiscais é um aspecto particularmente sensível de sua concessão. Parece ser consenso na doutrina que as medidas de incentivo tendem a perder sua eficácia com o passar do tempo e converte-se em privilégios injustificados em favor de certos segmentos ou atividades econômicas.⁴⁶¹

Sabe-se também que os benefícios fiscais não se sujeitam à anualidade orçamentária, como as despesas públicas, que devem ser autorizadas ano a ano. Assim, uma vez concedidas, as leis de incentivo permanecem em vigor até que sejam revogadas ou se esgote o prazo de vigência, caso tenha sido previamente designado. Na prática, “acabam assumindo o formato de benesse eterna, pois uma vez inseridos no sistema tributário nacional ali tenderão a permanecer para todo o sempre”.⁴⁶² Daí a necessidade de se criarem parâmetros e instrumentos jurídicos que impeçam a perpetuação indefinida no ordenamento jurídico de benefícios fiscais concedidos ou que permitam sua revisão periódica.

Certamente, não se pode afirmar, *a priori*, qual seria o prazo ideal de validade para toda e qualquer lei de incentivo fiscal. É provável que a resposta varie em função do tipo de benefício concedido, da atividade afetada e até das condições socioeconômicas vigentes ao tempo de sua concessão e aplicação. De todo modo, não há dúvida que deve existir

⁴⁶⁰ A falta de medidas compensatórias foi apontada pelo Tribunal de Contas da União também em relação às chamadas “informações complementares” aos projetos de lei orçamentária anual para 2009 e 2010. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, TC n. 015.052/2009-7, Plenário, 11.4.2010.

⁴⁶¹ Veja-se o exemplo de Guilherme W. D’Oliveira Martins, baseado na premissa de equilíbrio geral dos mercados perfeitos: “Os benefícios fiscais tornam atractivas determinadas actividades e criam um lucro extraordinário que, por sua vez, incentiva a entrada de novos produtores no sector. A referida entrada de novos produtores, porém, reduz, tendencialmente, a margem de rentabilidade criada (pelo aumento de quantidades produzidas e pela consequente descida de preços geradas), desaparecendo, assim, o efeito dos benefícios, em detrimento dos produtores e a favor dos consumidores”. MARTINS, Guilherme Waldemar d’Oliveira. **Os Benefícios Fiscais: Sistema e Regime**. Coimbra: Almedina, 2006, p. 84.

⁴⁶² PUREZA, Maria Emilia Miranda. **Disciplinamento das Renúncias de Receitas Federais - Inconsistências no Controle dos Gastos Tributários**. Brasília: Câmara dos Deputados, 2007, p. 9 (**Estudo Técnico n. 5/2007**). Disponível em: <http://www2.camara.gov.br/atividade-legislativa/orcamentobrasil/estudos/2007/Estudo052007.pdf>. Acesso em: 10 maio 2012.

algum limite.

Há, pelo menos, três caminhos conhecidos para se enfrentar o problema: (1) o estabelecimento de prazos genéricos ou automáticos para o encerramento da vigência dos incentivos concedidos; (2) a criação de procedimentos periódicos de revisão e revogação dos incentivos fiscais previamente concedidos, ainda que por prazo indeterminado e (3) a determinação de que todas as leis de incentivo sejam de vigência temporária, de sorte que o prazo de validade seja previamente determinado quando de sua edição, sob pena de invalidade.

A instituição de restrição do primeiro tipo, com limite ao prazo de vigência para benefícios fiscais, não seria novidade no direito brasileiro. Desde 2004, as leis de diretrizes orçamentárias da União trazem prescrição exigindo que as leis federais que concedam incentivos fiscais dos quais resultem renúncia de receita deveriam conter disposição com indicação de vigência máxima de cinco anos. Na Lei n. 12.708, de 17 de agosto de 2012, que dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e execução da Lei Orçamentária de 2013, a regra encontra-se no § 1º do art. 91⁴⁶³:

§ 1º Os projetos de lei aprovados ou medidas provisórias que resultem em renúncia de receita em razão de concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária, financeira, creditícia ou patrimonial, ou que vinculem receitas a despesas, órgãos ou fundos, **deverão conter cláusula de vigência de, no máximo, cinco anos.**

Não consta que a prescrição venha sendo até hoje realmente respeitada. Antes parece ter sido instituída para figurar no rol das propostas bem intencionadas, não tanto pelo teor, mas, sobretudo, pelo diploma normativo no qual foi inserida. Ainda que a Constituição Federal em vigor tenha previsto, no art. 165, § 2º, que a Lei de Diretrizes Orçamentárias “disporá sobre as alterações na legislação tributária”, é certo que Lei n. 12.708, de 2012, não tem o condão de limitar a competência tributária. A lei de diretrizes orçamentárias deve regular a feitura do orçamento, e as renúncias fiscais, como se sabe, escapam à sua abrangência.

Houvesse, de fato, a intenção de se impor limite temporal à concessão de incentivos fiscais, haveria de se inserir prescrição semelhante à que consta da lei de diretrizes orçamentárias no bojo do próprio texto constitucional, por meio de emenda, à maneira da

⁴⁶³ Na Lei n. 12.465, de 2011 (LDO para 2012) a mesma regra está no do § 1º art. 89.

prescrição do 150, § 6º, da Constituição, com redação dada pela Emenda Constitucional n.3 de 1993. Há inclusive semelhança quanto à natureza das disposições: tanto quanto a imposição de limite temporal, a exigência de lei específica para concessão de incentivos é também uma constrição à competência legislativa tributária. Poderia também, em tese, veiculá-la em lei complementar, a título de regular as normas gerais em matéria tributária, com fundamento no art. 146 da Constituição Federal, ou lei geral de finanças públicas, com base no art. 163, inciso I, da Constituição.⁴⁶⁴

De uma ou outra forma, a prescrição deverá ter efetivamente o condão de vincular o Poder Público, no ato de concessão dos incentivos fiscais, aplicando-se também, se fosse o caso, inclusive aos demais entes federados. Tal como está, a regra do § 1º do art. 91 da lei de diretrizes orçamentárias é mero conselho: um lembrete de que os benefícios fiscais tendem a se deteriorar com o passar dos anos.

O segundo caminho para lidar com o fator temporal dos incentivos fiscais é o estabelecimento de procedimentos periódicos de revisão dos incentivos fiscais em vigor, especialmente aqueles concedidos por prazo indeterminado. Embora não haja regra permanente com esse teor no ordenamento jurídico brasileiro, impondo revisões periódicas dos benefícios vigentes, também essa alternativa não seria de todo inédita no direito brasileiro. O art. 41 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias impôs a reavaliação e a confirmação por lei de todos os incentivos fiscais de natureza setorial em vigor quando da promulgação da Constituição Federal. Os que não fossem expressamente confirmados por lei do ente federativo competente deveriam ser considerados “revogados após dois anos, a partir da data da promulgação da Constituição”, na forma do § 1º do art. 41 do ADCT.⁴⁶⁵ Ao determinar que fossem confirmados por lei, sob pena de revogação, a norma constitucional obrigou a identificação, a revisão e a rediscussão dos incentivos

⁴⁶⁴ A título de ilustração, vale mencionar, mais uma vez, o que dispõe o Estatuto dos Benefícios Fiscais português – Decreto-Lei n. 215, de 1989. O diploma legal reúne em seu bojo regras de benefícios fiscais aplicáveis a diferentes segmentos econômicos e sociais, muitas das quais com prazo determinado. Em relação aos demais, determina, como regra geral, no art. 3º: “As normas que consagram os benefícios fiscais constantes das partes II e III do presente Estatuto vigoram durante um período de cinco anos, salvo quando disponham em contrário.”

⁴⁶⁵ Ainda quanto aos procedimentos periódicos de revisão de incentivos fiscais, vale mencionar a Lei n. 8.402, de 1992. O diploma destinava-se a reestabelecer diversos incentivos fiscais revogados pelo transcurso do prazo constitucional previsto no art. 412 do ADCC e trazia, no art. 4º, a seguinte disposição: “Art. 4º No prazo de dois anos a partir da data da publicação desta lei, o Poder Executivo submeterá à apreciação do Congresso Nacional uma avaliação dos incentivos ora restabelecidos”. A regra, decerto, não tinha força para obrigar a revisão em si, nem para revogar os benefícios reestabelecidos pela lei. Por isso, como era de se esperar, não chegou a ser efetivamente cumprida.

fiscais setoriais que então vigorassem. Criou-se assim a oportunidade jurídica para um novo debate acerca das vantagens tributárias anteriormente estabelecidas.

A interpretação da disposição e, em particular, da expressão “incentivos fiscais de natureza setorial” despertou intenso debate jurídico, em especial, no tocante a sua aplicabilidade em relação ao Decreto-Lei n.491/69. O diploma previu, no art. 1º, que as empresas fabricantes e exportadoras de produtos manufaturados gozarão, a título de estímulo fiscal, créditos-prêmio sobre suas vendas para o exterior, como ressarcimento de tributos pagos internamente. Pudessem o benefício fiscal ser enquadrado no conceito de incentivo setorial, então estaria revogado desde 1990, por força do que dispõe o § 1º, do art. 41 do ADCT. Contra a revogação, argumentava-se que não estava restrito a segmento econômico, setor de atividade ou região geográfica. Fariam jus ao crédito-prêmio quaisquer produtos manufaturados e quem quer que fosse seu exportador, independentemente do setor econômico a que pertencesse.⁴⁶⁶

Ao final, no julgamento do Recurso Extraordinário n. 577.438/RS, o Supremo Tribunal Federal decidiu que o crédito-prêmio de IPI previsto no Decreto-Lei n.491/69 enquadrava-se no conceito de “incentivo fiscal de natureza setorial” para efeito do art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Teria, portanto, vigorado apenas até 5 de outubro de 1990⁴⁶⁷, ou seja, exatamente por mais dois anos após a promulgação da Constituição de 1988, como prevê § 1º da mesma disposição. A natureza “setorial”, segundo o relator, Ministro Ricardo Lewandowski, seria devida à circunstância de ter beneficiado “segmento da economia que se dedica à venda de produtos manufaturados para o exterior”. Em outras palavras, seria o “setor exportador”.⁴⁶⁸

A terceira solução legislativa para regular o aspecto temporal dos incentivos fiscais consiste no estabelecimento da obrigatoriedade de cláusula de vigência temporária para quaisquer leis que concedam ou modifiquem incentivo fiscal, de sorte que já venha

⁴⁶⁶ Sobre o tema, ver: CARVALHO, Paulo de Barros et al. **Crédito-prêmio de IPI**: estudos e pareceres. Barueri: Manole, 2005; TROIANELLI, Gabriel Lacerda. **Crédito-prêmio de IPI**. São Paulo: MP Editora, 2008.

⁴⁶⁷ Antes, em 27.6.2007, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça já havia firmado, no julgamento do EREsp 738.689/PR, de relatoria do Ministro Teori Albino Zavascki, o entendimento no sentido de que o referido benefício fiscal foi extinto em 4.10.1990, por força do art. 41, § 1º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT). No mesmo sentido: EREsp n. 417.073/RS, Rel. Ministro Humberto Martins, Primeira Seção, julgamento em: 22.8.2007, e REsp 799.022/RS, de relatoria da Ministra Eliana Calmon, julgamento em: 1.10.2007.

⁴⁶⁸ BRASIL, SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recurso Extraordinário n. 577.348, relator Ministro Ricardo Lewandowski, Plenário, julgamento em 13.8.2009.

preestabelecido termo final de sua vigência. Neste caso, a previsão não encontra equivalente na legislação brasileira e o registro vem aqui *de lege ferenda*. A título de analogia, seria possível estabelecer paralelo entre disposição com esse teor e o conteúdo do § 2º do art. 14 da Lei Complementar 101, de 2000. A regra impõe, como condição de eficácia para os benefícios de natureza tributária a que se refere, que estes só entrarão em vigor quando implementadas as medidas compensatórias do seu impacto orçamentário (*e.g.* aumento ou criação de tributo). Assim, também, seria plausível imaginar-se disposição semelhante no que se refere ao termo final de vigência das leis que veiculam incentivos fiscais: ou para condicionar sua validade à previsão, no corpo da lei de incentivo, de cláusula de vigência temporária, ou para restringir a eficácia jurídica do dispositivo, à maneira do que prevê o § 2º do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Qualquer que seja a solução adotada, é certo que o controle efetivo da concessão e aplicação dos benefícios fiscais passa pela criação de mecanismos jurídicos que impeçam sua perpetuação indiscriminada, seja pelo estabelecimento de prazos máximos, obrigatórios ou dispositivos, seja pela obrigatoriedade de sua revisão periódica, no âmbito do Poder Legislativo.⁴⁶⁹

De resto, vale ainda destacar que, nos casos de revogação de benefícios fiscais concedidos por prazo certo e sob condições específicas, a questão do direito adquirido não pode se ignorar. A propósito, vale lembrar o entendimento firmado no Enunciado n. 544 da Súmula do Supremo Tribunal Federal, redigida nos seguintes termos: “Isenções Tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas”.⁴⁷⁰ Certamente, onde consta “isenção”, bem se pode ler genericamente “benefícios fiscais”, no que couber. Em todo caso, de nossa parte, não nos parece que a questão esteja, de fato, em saber-se se é ou não possível revogar a exoneração, mas em determinar se, mesmo revogada, produz efeitos ultrativos, ou seja, se é possível “continuar a vincular fatos anteriores a sua saída do sistema”⁴⁷¹.

⁴⁶⁹ Surrey e McDaniel relatam detalhadamente a experiência norte-americana na tentativa de estabelecer regras de limitação temporal e revisão periódica dos incentivos fiscais, analisando inclusive os argumentos apresentados contra e a favor dessas medidas. Cf. SURREY, Stanley S.; Paul, McDaniel. **Tax Expenditures**. Cambridge, Mass: Harvard University Press, 1985, p. 54-68.

⁴⁷⁰ BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Súmula n. 544, Plenário, aprovada em 3.12.1969.

⁴⁷¹ “A possibilidade de norma, não mais vigente, continuar a vincular fatos anteriores a sua saída do sistema, chama-se ultratividade”. FERRAZ JR., Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito**: técnica, decisão, dominação. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2001, p. 198.

6.3.4 Controle de Impacto Orçamentário: o art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal

Certamente, uma das disposições mais importantes do ordenamento brasileiro, no que diz respeito aos incentivos e renúncias fiscais, é a que consta do art. 14 da Lei Complementar 101, de 2000. A regra trata especificamente do efeito de renúncia a que nos referimos no capítulo anterior, ou seja, do impacto orçamentário desencadeado pela regra de incentivo, não do efeito ou do impacto já ocorrido, o que está para ocorrer e deve ser considerado por ocasião da apresentação da proposição legislativa que inclui benefício fiscal.

A previsão do art. 14 tem destacada relevância prática não apenas pela elevada perda de arrecadação que os incentivos fiscais ensejam para o erário, mas, sobretudo, porque essa questão não costuma ser levada a sério na formulação do projeto de lei que os institui. Assim, ao determinar as condições que devem ser atendidas para “concessão ou ampliação de benefício ou incentivo de natureza tributária”, como consta do *caput*, a regra incorpora a preocupação com os custos orçamentários ao debate e ao processo legislativo das leis que concedem incentivos fiscais.⁴⁷² “As demandas por gasto ou renúncia de receita, em sua imensa maioria”, explica Eber Z. Santa Helena, “são formuladas por proposições legislativas de forma indefinida em termos financeiros, simplesmente justifica-se o mérito e não seu custo, quase nunca estimado, muito menos demonstrado e nunca compensado”.⁴⁷³

A previsão do art. 14 contraria essa realidade institucional e assinala a importância desta outra face da mesma moeda, a perspectiva dos custos. Os objetivos principais da disposição são assegurar transparência e planejamento à concessão de incentivos fiscais e evitar que possam prejudicar as metas de resultados fiscais e, grosso modo, o próprio equilíbrio orçamentário. Em rigor, são os mesmos princípios que também orienta as demais previsões da Lei de Responsabilidade Fiscal. A “obediência a limites e condições

⁴⁷² Na mesma linha, afirma Maria Emilia M. Pureza que “o art. 14 dessa lei introduziu uma nova variável no processo de formulação da política tributária representada pela submissão forçada do agente público às restrições orçamentárias e financeiras do erário.” PUREZA, Maria Emilia Miranda. **Disciplinamento das Renúncias de Receitas Federais - Inconsistências no Controle dos Gastos Tributários**. Brasília: Câmara dos Deputados, 2007, p. 9 (**Estudo Técnico n. 5/2007**). Disponível em: <http://www2.camara.gov.br/atividade-legislativa/orcamentobrasil/estudos/2007/Estudo052007.pdf>. Acesso em: 10 maio 2012.

⁴⁷³ HELENA, Eber Zoehler Santa. **Competência parlamentar pare geração e controle de despesas obrigatórias de caráter continuado e de gastos tributários**. Brasília: Edições Câmara, 2009, p. 29.

no que tange a renúncia de receita” é também um dos elementos do conceito de gestão fiscal responsável previsto no art. 1º da Lei Complementar n. 101, de 2000.

A disposição do art. 14 deve ser lida em conjunto com o art. 11 da mesma Lei Complementar, que elenca, entre os “requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação”. A inobservância, no que se refere aos impostos, implica a proibição do recebimento de transferências voluntárias por parte do ente federado. Ambas as previsões, a do art. 11 e a do art. 14, evidenciam o propósito de reafirmar o tributo como padrão de financiamento do Estado brasileiro. Na primeira, coíbe-se a omissão pura e simples em relação à cobrança de impostos, seja no âmbito legislativo (instituição), seja no âmbito administrativo (previsão e efetiva arrecadação). Na segunda, a preocupação diz respeito especificamente aos casos de renúncia fiscal, isto é, à decisão legislativa do ente federado de conferir tratamento diferenciado a certa categoria de sujeitos e reduzir ou eliminar a carga fiscal que suportam.

6.3.4.1 Abrangência

A abrangência de regra do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal leva em conta dois elementos: a existência de tratamento tributário diferenciado e o consequente impacto orçamentário e financeiro que a medida implica. Consta no *caput* da disposição que a regra aplica-se à “concessão ou ampliação do incentivo ou benefício de natureza tributária do qual decorra renúncia de receita”. A redação sugere relação de causa e consequência entre incentivos e renúncias fiscais: a renúncia de receita seria efeito externo, o “impacto orçamentário-financeiro” da regra de incentivo. Estariam, então, afastados benefícios fiscais, em sentido amplo, que não ensejem impacto orçamentário, por exemplo, a simples ampliação do prazo de recolhimento do tributo.

A previsão do art. 14, § 1º, dispõe que o conceito de 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. A lista, obviamente, não é taxativa, e a menção de “subsídio” deve ser interpretada em consonância com o *caput*, que deixa claro sua natureza tributária.

A referência a “benefícios que correspondam a tratamento diferenciado” aponta elemento essencial do conceito de incentivo fiscal acolhido pela Lei de Responsabilidade

Fiscal e, particularmente, no art. 14. Não estão compreendidas nas regras as situações de redução indiscriminada de tributos, *e.g.*, revogação da regra tributária, redução de alíquota e alteração de base de cálculo. Tampouco estão as medidas que visam apenas à correção dos efeitos inflacionários, como é o caso da correção da tabela do imposto de renda aplicável às pessoas físicas.

No mesmo sentido, a regra do art.14 não se aplica aos chamados “incentivos financeiros”, a que já nos referimos anteriormente,⁴⁷⁴ porque não têm natureza tributária. A própria ideia de incentivo financeiro, por si só, já se mostra totalmente incompatível com a de renúncia de receita, pois pressupõe um ingresso das receitas e sua posterior aplicação. São noções inconciliáveis: se há renúncia, por consequência, não existe espaço para se concederem incentivos financeiros (em sentido estrito), que são despesas; e se há incentivo financeiro, é porque a receita foi arrecadada, não renunciada. “Aplicação de receita, seja qual for, recaia ela em qualquer setor social, não será tecnicamente renúncia. Se o fora, todo ato-de-aplicação de recursos envolveria renúncia de receita”, explica José Souto Maior Borges.⁴⁷⁵

Também escapam, ainda que parcialmente, os incentivos tributários que não afetam a carga fiscal, tomados no sentido amplo a que nos referimos no Capítulo IV. Dizemos que não se sujeitam às condicionantes da Lei de Responsabilidade Fiscal porque não reduzem a obrigação tributária, não reduzem a arrecadação e, por conseguinte, não têm o condão de afetar o equilíbrio fiscal. Bastariam, portanto, comprovar que sua estimativa de impacto é nula, na forma do previsto no *caput* do art. 14.

Não nos referimos ainda aos chamados incentivos fiscais “não onerosos” ou “a custo zero” a que se refere a doutrina. Nesta categoria estariam incluídos aqueles “que não causam nenhum impacto sobre as finanças do ente federativo”, porque as receitas renunciadas não foram consideradas na realização de estimativa de arrecadação, como explica Ives Gandra Martins.⁴⁷⁶ O autor dá como exemplo “o afastamento da exigência do ISS por determinado período para que uma fábrica se instale num determinado município,

⁴⁷⁴ Vide *infra*, Capítulo IV.

⁴⁷⁵ BORGES, J. S. M. A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e sua inaplicabilidade a incentivos financeiros estaduais. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, ano 7, n. 63, dez. 2000, p. 91.

⁴⁷⁶ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Incentivos Onerosos e não Onerosos na Lei de Responsabilidade Fiscal. SCAFF, Fernando Facury; CONTI, José Maurício. **Lei de Responsabilidade Fiscal: 10 anos de Vigência – Questões Atuais**. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010, p. 37.

que, de qualquer forma, não teria aquela receita se a fábrica não se instasse”.⁴⁷⁷ Argumenta-se, então, que a esse tipo de incentivo fiscal não haveria de se aplicar o art. 14, pois não chegaria a implicar perda de receita.

A situação é diferente daqueles outros incentivos fiscais a que nos referimos, os quais não afetam o valor da obrigação tributária. Os ditos incentivos “não onerosos” ou “a custo zero” não são exatamente nem uma coisa nem outra. Alteram, sim, a carga fiscal aplicada a certo contribuinte e também podem dar lugar a algum efeito de renúncia para o fisco. No entanto, realmente não têm, em geral, o condão de afetar as metas de resultados fiscais previstas, nem de desequilibrar, por seu impacto, o orçamento público, uma vez que as receitas cuja perda podem implicar não foram, nem poderiam ser estimadas, já que a atividade econômica incia-se apenas após a concessão do benefício.

Por isso, em se tratando de incentivos à instalação de novos empreendimentos, aplica-se integralmente a regra do art. 14, ao menos no que se refere à exigência de estimativa de impacto, compatibilidade com lei de diretrizes orçamentárias e demonstração de compatibilidade com as metas fiscais. Caberia ao proponente, então, nessas hipóteses, comprovar que estimativa de impacto não tem como afetar as metas de resultados fiscais estabelecidas.⁴⁷⁸ Não seria de se exigir a instituição de qualquer das medidas compensatórias a que se refere o inciso II, do art. 14.

A regra do § 3º do art. 14 estabelece ainda duas exceções expressas: (1) a alteração de alíquota dos impostos aduaneiros, do imposto sobre produtos industrializados e do imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários e (2) o cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança. No primeiro caso, ao que tudo indica, prevaleceu quanto a estes o aspecto regulatório, em detrimento da função de arrecadar. O tratamento diferenciado, de fato, justifica-se pela própria conformação constitucional da competência relativa a essas exações, que inclusive escapam ao princípio da anterioridade previsto no art. 150, III, “b”, da Constituição Federal. No entanto, é importante lembrar que a exceção prevista no § 3º do art. 14 refere-se apenas a alterações de alíquota. Outras formas de desonerações que

⁴⁷⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Incentivos Onerosos e não Onerosos na Lei de Responsabilidade Fiscal. SCAFF, Fernando Facury; CONTI, José Maurício, **Lei de Responsabilidade Fiscal – 10 anos de Vigência – Questões Atuais**, Florianópolis: Conceito Editorial, 2010, p. 37.

⁴⁷⁸ HENRIQUES, Elcio Fiori. **Os Benefícios Fiscais no Direito Financeiro e Orçamentário – O Gasto Tributário no Direito Brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 151-153.

afetem esses impostos e configurem benefícios fiscais estarão submetidas às exigências do art. 14.

No segundo caso, quanto ao cancelamento do débito, a razão encontra-se no critério de economicidade. A referida exoneração nem mesmo poderia ser considerada benefício fiscal, nos termos do que dispõe o *caput* da disposição. O que fez o legislador foi apenas deixar clara a inaplicabilidade da regra.

6.3.4.2 Condições e Limites

A disposição do art.14 da Lei de Responsabilidade Fiscal obviamente não proíbe a concessão de incentivos de natureza tributária, estabelece apenas limites ou condições que devem ser observados para tanto. Em outras palavras, a renúncia fiscal pode ser realizada, desde que sejam atendidas as exigências previstas na lei complementar.⁴⁷⁹

São quatro requisitos ou condições, sendo duas delas alternativas: (1) a realização de estimativa de impacto orçamentário-financeiro; (2) o atendimento ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias; (3) a demonstração de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária e que não afetará as metas de resultados fiscais, ou (4), alternativamente, a utilização de medidas de compensação da receita renunciada. As de números 1 e 2 direcionam-se precipuamente em favor do planejamento e da transparência fiscal; as de número 3 e 4 resguardam o equilíbrio orçamentário. Os objetivos, decerto, não se excluem, completam-se para formar o conceito de gestão fiscal responsável do art. 1º da Lei Complementar n. 101, de 2000.

A exigência de estimativa de impacto visa a adequar os benefícios que se pretende conceder à lei orçamentária do ano em que entrarão em vigor e dos dois anos seguintes. Trata-se de quantificar, ainda que de forma inexata e aproximada, o efeito de renúncia que será implicado pela exoneração concedida. De certo modo, é o mesmo objetivo que integra a noção de “*tax expenditure*”, desde sua formulação original.⁴⁸⁰

O *caput* da disposição em comento menciona que a estimativa deve referir-se ao exercício em que deva iniciar sua vigência e aos dois seguintes. Presume-se, então, que o cálculo, que, na praxe parlamentar, integra a justificativa do projeto de lei de incentivo,

⁴⁷⁹ HORVATH, Estevão. A Constituição e a Lei Complementar n. 101/2000 - Algumas Questões. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). **Aspectos Relevantes da Lei de Responsabilidade Fiscal**. Aspectos Relevantes da Lei de Responsabilidade Fiscal. São Paulo: Dialética, 2001, p.149-162.

⁴⁸⁰ Vide supra, Capítulo IV.

deve referir-se ao ano em que é apresentado e aos dois seguintes. No entanto, não é raro que, entre a apresentação da proposição legislativa e sua efetiva aprovação transcorram anos, o que pode converter a exigência de estimativa uma formalidade de importância menor.

A segunda condição – o atendimento ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias – vem ao encontro da diretriz de planejamento, que integra o conceito de gestão fiscal responsável. É necessidade decorrente do sistema orçamentário adotado no Brasil que se compõem de três atos legislativos sucessivos, vinculados entre si: a lei orçamentária anual deve se adequar à lei de diretrizes orçamentárias e esta ao plano plurianual. A sequência de espécies normativas restringe a liberdade do legislador orçamentário e favorece o planejamento da atividade financeira estatal. Assim, ao obrigar a compatibilidade entre leis concessivas de incentivos fiscais, aproxima-se o tratamento conferido às renúncias fiscais daquele dado aos gastos diretos: uns e outros devem ser compatíveis com a lei de diretrizes orçamentárias. A aproximação, aliás, é especialmente evidente no caso das despesas obrigatórias de caráter continuado, disciplinadas no art. 17 da Lei da Responsabilidade Fiscal.

Afora essas exigências, que são cumulativas, a Lei de Responsabilidade Fiscal traz ainda mais duas, que devem ser atendidas alternativamente. A primeira é a do inciso I do art. 14, que exige de quem apresentar o projeto de lei de renúncia fiscal a demonstração de que seu impacto foi levado em conta na estimativa de receitas que integra o orçamento e não afetará as metas de resultados fiscais previstas da lei de diretrizes orçamentárias, que se encontram no “Anexo de Metas Fiscais”, o qual, de acordo com o art. 4º da LRF, deve acompanhar o projeto de lei de diretrizes orçamentárias. Conforme o § 1º do art. 4º da LRF, deverá conter: “metas anuais, em valores correntes e constantes, relativas a receitas, despesas, resultados nominal e primário e montante da dívida pública, para o exercício a que se referirem e para os dois seguintes”.

Não atendida a exigência do inciso I, resta ao proponente da renúncia fiscal apresentar medidas de compensação para reestabelecer o equilíbrio fiscal que seria afetado pela perda de arrecadação. De acordo com o que dispõe o inciso II do art. 14, a compensação faz-se tão somente por meio de aumento permanente de receita, de uma destas maneiras: (1) pela majoração de tributo já existente, mediante elevação de alíquota ou ampliação de base de cálculo, ou (2) pela criação de novo tributo. A previsão legal é

taxativa e contempla apenas medidas de natureza legislativa, que devem perdurar por, pelo menos, três anos: o exercício financeiro em que os benefícios entrarem em vigor e os dois seguintes. Não se admitem outras formas de compensação, como o combate à sonegação⁴⁸¹, incremento de eficiência arrecadatória ou o cancelamento⁴⁸² de outras despesas de valor equivalente⁴⁸³.

De acordo com o § 1º do art. 14 da LRF, o benefício só entrará em vigor quando essas providências forem implementadas. Até lá, a incidência tributária permanece íntegra e incólume: o contribuinte beneficiado deve suportar a mesma incidência fiscal que os demais contribuintes não abarcados pelo tratamento diferenciado. A previsão opera à maneira de uma condição suspensiva da eficácia legal do benefício fiscal instituído, como se observa nos negócios privados, subordinando o efeito de exoneração a evento futuro e incerto, que é a implementação das medidas compensatórias acima descritas.

Como já adiantamos, as exigências previstas nos incisos I e II do art. 14 servem para garantir que os benefícios fiscais concedidos não coloquem em risco o equilíbrio orçamentário. As do inciso I cuidam da demonstração de que o valor da exoneração que se pretende conceder não afeta o equilíbrio fiscal, enquanto as do inciso II tratam de devolver o equilíbrio fiscal para as situações em que o montante das exonerações seria suficiente para desequilibrar a relação entre créditos e gastos públicos.⁴⁸⁴

⁴⁸¹ NÓBREGA, Marcos. **Lei de Responsabilidade Fiscal e Leis Orçamentárias**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2002, p. 57.

⁴⁸² A previsão de compensação pelo cancelamento de despesas foi estabelecida nas leis de diretrizes orçamentárias para os anos de 1998 a 2000. Por exemplo, a Lei n. 9.811, de 1999, continha a seguinte disposição: “Art. 66. A lei ou medida provisória que conceda ou amplie incentivo ou benefício de natureza tributária só será aprovada ou editada se atendidas as exigências do art. 14 da Lei Complementar n. 101, de 2000. Parágrafo único. Aplicam-se à lei ou medida provisória que conceda ou amplie incentivo ou benefício de natureza financeira as mesmas exigências referidas no *caput*, podendo a compensação, alternativamente, dar-se mediante o cancelamento, pelo mesmo período, de despesas em valor equivalente”.

⁴⁸³ HENRIQUES, Elcio Fiori. **Os Benefícios Fiscais no Direito Financeiro e Orçamentário – O Gasto Tributário no Direito Brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 139.

⁴⁸⁴ Há precedentes no Supremo Tribunal Federal que negam a possibilidade de discutir o descumprimento do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal em sede de recurso extraordinário. Por exemplo, no julgamento do Recurso Extraordinário n. 545830, o relator, Ministro Dias Toffoli, negou seguimento a recurso interposto pelo Estado do Rio Grande do Norte, em que se discutia o descumprimento do art. 14 da Lei Complementar n. 101, de 2000. A decisão monocrática fundamentava-se no fato de que “o exame do cumprimento dos requisitos estabelecidos pelo artigo 14 da Lei Complementar n. 101/2000, notadamente a existência de estimativa do impacto orçamentário-financeiro e de medidas de compensação da renúncia de receita, demandariam a prévia análise da referida legislação infraconstitucional, bem como o exame de fatos e provas, o que não se situa na competência desta Corte em sede de recurso extraordinário”. BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário n. 545830, relator Ministro Dias Toffoli, julgamento em 3.6.2011. No mesmo sentido: Recurso Extraordinário n. 551766, relator Ministro Dias Toffoli, julgamento em 11.2.2011; Recurso Extraordinário n. 552686, relator Ministro Dias Toffoli, julgamento em 11.2.2011;

6.4 Controle parlamentar: processo legislativo e fiscalização

O Poder Legislativo tem papel destacado no que concerne a incentivos fiscais. Os incentivos fiscais são, em primeiro lugar, atos legislativos, leis em sentido formal. Mesmo quando dependem da prática de um ato administrativo para serem implementados, há antes deste uma previsão legal da desoneração estabelecida, como exigência inexorável do princípio da legalidade em matéria de tributos e também da regra do art. 150, § 6º, da Constituição de 1988.

É o legislador, em qualquer dos níveis da federação, o destinatário primeiro da maior parte das regras que cuidam do tema dos incentivos e das renúncias fiscais no direito vigente, sejam aquelas previstas no texto constitucional (*e.g.* 150, § 6º), sejam aquelas previstas em lei complementar (*e.g.* art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal). Essas e outras previsões dão corpo ao controle parlamentar que deverá se realizar sobre os incentivos fiscais, tanto no processo de criação por lei, quanto, posteriormente, na fiscalização da execução das leis de incentivo e dos impactos orçamentários implicados.

Em relação a essa modalidade de controle dos incentivos fiscais, destacaremos aqui três aspectos que nos parecem mais importantes: (1) a questão da iniciativa da lei concessiva, (2) a tramitação da proposição nas Casas Legislativas do Congresso Nacional e (3) a função fiscalizatória do Parlamento, no tocante aos efeitos de incentivo e de renúncia. Optamos pela análise circunscrita no nível federal, apesar de reconhecer que algumas considerações aqui tecidas possam ser estendidas a outros níveis de governo.

6.4.1 Iniciativa de lei

A iniciativa de lei em matéria de incentivos fiscais, tanto quanto em relação aos tributos em geral, não é exclusiva do Presidente da República. Não se encontra prevista entre os temas de competência privativa do §1º do art. 61 da Constituição Federal de 1988, nem lhe é aplicável a regra do art. 165 do texto constitucional. Compreende-se na regra geral do art. 61, *caput*, da Constituição Federal e pode ser exercida por qualquer membro do Congresso Nacional.

Apesar de as renúncias fiscais implicarem naturalmente impacto orçamentário, nem por isso deixam de ser regras tributárias, que resultam da mesma competência legislativa concedida para impor tributos. Portanto, não estão incluídas na regra do art. 165 da Constituição Federal, que se refere apenas às leis orçamentárias. Não são disposições legais de natureza orçamentária. “A matéria envolve, desse modo, hipótese sujeita à cláusula geral de iniciativa comum ou concorrente, partilhada – em face de sua própria natureza – entre os parlamentares e o Chefe do Executivo”, salienta José Maurício Conti.⁴⁸⁵

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é pacífica nesse sentido. São inúmeros os precedentes que refutam a alegação de inconstitucionalidade por vício de iniciativa em leis concessivas de benefícios fiscais que tenham resultado de iniciativa parlamentar.⁴⁸⁶ Ainda assim, a praxe parlamentar revela evidente predomínio do poder de iniciativa do Executivo na matéria, especialmente no que concerne aos projetos que efetivamente chegam a ser aprovados.

Supõe-se que esse predomínio da iniciativa do Chefe do Executivo em matéria de incentivo fiscal, no nível federal, deva-se a três circunstâncias. A primeira é que o Poder Executivo detém, claramente, o domínio do processo legislativo e controla a agenda do Congresso Nacional, notadamente pela edição de medidas provisórias.⁴⁸⁷ E mais, no que se refere ao tema em comento, não bastante a circunstância de estar frequentemente obstruída a pauta das Casas legislativas, boa parte das proposições que introduzem incentivos fiscais atualmente tramita no Congresso Nacional exatamente na forma de medidas provisórias.

A segunda é que a tendência até hoje existente, entre alguns parlamentares,⁴⁸⁸ de rejeitar o próprio poder de iniciativa na matéria, com fundamento em interpretação

⁴⁸⁵ CONTI, José Maurício, Iniciativa legislativa em matéria financeira. In: Fernando Facury Scaff; José Maurício Conti (Org.) Orçamentos Públicos e Direito Financeiro. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 2011, p. 304.

⁴⁸⁶ Nesse sentido: BRASIL, SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2643/RN, relator Ministro Carlos Velloso, Plenário, julgamento em 13.8.2003; BRASIL, SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2464/AP, relatora Ministra Ellen Gracie, Plena, julgamento em 11.04.2007; BRASIL, SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2724/SC, relator Ministro Gilmar Mendes, Plenário julgamento em 24.9.2003, entre outros precedentes.

⁴⁸⁷ Cf. AMARAL JÚNIOR, José Levi Mello do. **Medida provisória**: edição e conversão em lei, teoria e prática. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 131 e ss.

⁴⁸⁸ BARROS, Sérgio Resende de. A Iniciativa das Leis Tributárias. **Revista Jurídica 9 de Julho**, São Paulo, v. 3, p. 43-53, 2003. Disponível em: <http://www.srbarros.com.br/pt/a-iniciativa-das-leis-tributarias.cont>. Acesso em: 12 maio 2012.

equivocada da alínea “b” do § 1º do art. 61 da Constituição Federal, que se refere exclusivamente às leis dos Territórios. Apesar de essa leitura já ter sido firmemente afastada pelo Supremo Tribunal Federal, não é incomum que se interprete a disposição ampliativa e equivocadamente. Afirma-se que seriam de iniciativa privativa do Presidente da República leis que disponham sobre “organização administrativa e judiciária, matéria tributária e orçamentária, serviços públicos e pessoal da administração” concernente ao nível federal, e não apenas aos Territórios.

A terceira circunstância a que nos referimos diz respeito à maneira como as exigências do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal repercutem no exercício da iniciativa parlamentar em matéria de renúncia fiscal. Como visto, a previsão impõe que o proponente estime o montante da renúncia pretendida, demonstre compatibilidade com as diretrizes orçamentárias vigentes e comprove que as metas fiscais não foram afetadas ou que o impacto será compensado pela criação de novas fontes. As medidas compensatórias devem integrar a parte dispositiva da proposição legislativa, ao passo que a estimativa de impacto orçamentário-financeiro e a demonstração de que cuida o inciso I do art. 14 fazem parte da justificativa da proposição.

As previsões afetam, obliquamente, o poder de iniciativa parlamentar e têm repercussões *interna corporis* no tocante à tramitação legislativa da matéria. Ao dispor sobre a maneira como deve ser apresentada a proposta de renúncia fiscal, a Lei de Responsabilidade Fiscal está, com efeito, regulamentando a forma de apresentação das propostas de lei que concedam incentivos fiscais. Vale dizer, disciplinam a iniciativa legislativa na matéria. E mais, individualmente, o parlamentar não costuma ter os meios, nem as informações necessárias, para proceder, com precisão, os cálculos relativos à estimativa de impacto orçamentário-financeiro. Por isso, não são raras as proposições rejeitadas por inadequação orçamentária, em face do desatendimento das exigências da Lei Complementar n. 101, de 2000, como veremos a seguir.

6.4.2 Processo legislativo e controle dos incentivos fiscais

Sendo hipótese de competência comum ou concorrente, o processo legislativo das leis que concedem benefícios fiscais pode ser iniciado, em ambas as Casas do Congresso Nacional, por qualquer dos seus membros. Quando a autoria é do Poder Executivo, a Casa

iniciadora é a Câmara dos Deputados e a revisora, o Senado Federal, como determina o art. 64 do texto constitucional em vigor. Havendo veto, retorna a proposição à Casa iniciadora (art. 65, parágrafo único). Aprovada a redação final, segue para sanção ou veto do Presidente da República (art. 66).

É importante observar que, a despeito de operarem à maneira de “gastos indiretos”, não se aplica às proposições que concedem benefícios fiscais o mesmo processo legislativo das despesas diretas. As renúncias fiscais não se encontram entre as matérias que determinou o constituinte que fossem submetidas à Comissão Mista permanente de Deputados e Senadores prevista no art. 166 – a Comissão Mista de Orçamento –, como é o caso dos projetos de lei relativos ao plano plurianual, à lei de diretrizes orçamentárias, à lei orçamentária anual e aos créditos adicionais, entre outras matérias. Assim, os projetos de lei que disponham sobre incentivos fiscais são analisados separadamente por cada uma das Casas do Congresso Nacional, na forma dos respectivos regimentos internos, e, não raro, submetidos à deliberação conclusiva das Comissões, sem sujeitarem-se à deliberação do Plenário, a não ser na hipótese de recurso de um décimo dos membros da Casa, como prevê o art. 58, § 2º, I, da Constituição Federal.

De acordo com o Regimento Interno da Câmara dos Deputados⁴⁸⁹ (art. 54), além da comissão temática pertinente à matéria objeto do incentivo fiscal – por exemplo, um incentivo a uma instituição de educação superior deverá passar pela Comissão de Educação e Cultura –, a proposição deverá tramitar pela Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania, que se manifesta sobre a constitucionalidade e a juridicidade da matéria, e pela Comissão de Finanças e Tributação, que se pronuncia sobre o mérito e a respeito da adequação financeira e orçamentária da proposição.

O juízo de compatibilidade e adequação financeira e orçamentária não adentra o mérito da proposição. Procura abstrair os fins pretendidos pelo projeto e concentra-se nos meios – custos – financeiros e orçamentários que serão requeridos para sua concretização futura. Cuida-se de “análise que tem por finalidade preservar a programação de trabalho da União aprovada pelo Congresso Nacional e os compromissos relativos ao equilíbrio fiscal”, como explica Eber Z. Santa Helena.⁴⁹⁰

⁴⁸⁹ Resolução n. 17, de 1989 da Câmara dos Deputados.

⁴⁹⁰ HELENA, Eber Zoehler Santa. **Competência parlamentar pare geração e controle de despesas obrigatórias de caráter continuado e de gastos tributários**. Brasília: Edições Câmara, 2009, p. 134.

Compatibilidade e adequação são definidos no art. 16 da Lei de Responsabilidade Fiscal, no que se refere às despesas públicas. A primeira, a compatibilidade, diz respeito à conformidade entre a proposição legislativa e às leis orçamentárias, em sentido amplo, – plano plurianual, lei de diretrizes orçamentárias e lei orçamentária anual. A despesa implicada deve estar conforme as diretrizes, os objetivos e as metas previstas e não contrariar qualquer disposição dos diplomas legislativos citados. Já a segunda, a adequação, demanda existência de recursos suficientes, levando-se em conta o impacto orçamentário da medida proposta e os meios de compensação estabelecidos.⁴⁹¹ Especificamente no que se refere aos benefícios fiscais, devem-se levar em conta os critérios estabelecidos pelo art. 14. Impõe-se o atendimento ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias (compatibilidade) e a demonstração de neutralidade fiscal (adequação), seja porque foi considerada na estimativa de receita e não afeta o disposto nas metas de resultado fiscal, seja porque foram estabelecidas as necessárias medidas de compensação.

Tal pronunciamento a respeito da compatibilidade e da adequação financeira e orçamentária é de importância capital para definir-se o papel do Legislativo no controle dos benefícios fiscais. “A realidade é que a quase totalidade das proposições parlamentares com impacto orçamentário-financeiro [e entre elas, os incentivos fiscais], até o presente, encontram nesse exame de admissibilidade seu derradeiro destino: o arquivamento”.⁴⁹² Parcela significativa dos projetos de leis que pretendem instituir benefícios fiscais é arquivada por conta do juízo de inadequação e incompatibilidade, diante da falta de estimativa do impacto financeiro e orçamentário, prevista no art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal.⁴⁹³

A questão foi inclusive objeto de súmula – Súmula-CFT n. 1/08 – no âmbito da Comissão de Finanças e Tributação da Câmara dos Deputados, que assenta o seguinte

⁴⁹¹ HELENA, Eber Zoehler Santa. **Competência parlamentar pare geração e controle de despesas obrigatórias de caráter continuado e de gastos tributários**. Brasília: Edições Câmara, 2009, p. 135.

⁴⁹² CÂMARA DOS DEPUTADOS, Consultoria de Orçamento e Fiscalização Financeira, **Nota Técnica n. 4/2011**: como tornar uma proposição legislativa compatível e adequada sob o prisma orçamentário e financeiro, versão 2012, Brasília: março, 2011.

⁴⁹³ Segundo registra o Anuário Estatístico do Processo Legislativo de 2008, 63% das proposições submetidas ao exame da Comissão de Finanças e Tributação foram arquivados – parecer terminativo – por incompatibilidade e inadequação financeira e orçamentária. Das 260 proposições apreciadas, 123 (47%) foram rejeitadas apenas com parecer terminativo, 2 com parecer terminativo e quanto ao mérito. O número é muito superior ao da Comissão de Constituição Justiça de Cidadania, no mesmo ano, que rejeitou por inconstitucionalidade apenas 54 das 1.396 proposições examinadas. A comparação revela a importância prática do exame de adequação orçamentário-financeira no processo legislativo, inclusive no que se refere aos incentivos fiscais. Câmara dos Deputados. **Anuário estatístico das atividades legislativas**. Ano 1 (2005), – Brasília: Coordenação Edições Câmara, 2005.

entendimento:

É incompatível e inadequada a proposição, inclusive em caráter autorizativo, que, conflitando com as normas da Lei Complementar n.101, de 4 de maio de 2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal – deixe de apresentar a estimativa de seu impacto orçamentário e financeiro bem como a respectiva compensação.

Em todo caso, apesar da aparente objetividade dos critérios postos, não se pode esquecer que a decisão legislativa que subjaz ao juízo de adequação e compatibilidade orçamentária comporta algum grau de discricionariedade política e compreende-se no âmbito das questões *interna corporis*, que em geral não são passíveis de revisão judicial quanto ao mérito.

No Senado Federal, o processo legislativo estrutura-se de forma diversa.⁴⁹⁴ Não existe previsão regimental de juízo de compatibilidade e adequação, à maneira do que consta no Regimento Interno da Câmara dos Deputados.⁴⁹⁵ Apenas para as medidas provisórias é que existe regra nesse sentido, no § 1º do art. 5º da Resolução n. 1, de 2002, do Congresso Nacional, como veremos a seguir.

As proposições que pretendam a concessão de incentivos fiscais, no Senado Federal, serão distribuídas para comissões de méritos pertinentes à matéria a que se refere o benefício. A maior parte dessas proposições costuma ser submetida à Comissão de Assuntos Econômicos (CAE). Entre suas atribuições, está a de opinar sobre aspecto econômico e financeiro de qualquer matéria que lhe seja submetida, no forma do regimento, e especificamente sobre matéria tributária, nos termos dos incisos I e II do art. 99 do Regimento Interno do Senado Federal. A análise que realiza esta Comissão, todavia, não é idêntica à da Comissão de Finanças e Tributação da Câmara dos Deputados, em face da falta de previsão regimental sobre o juízo de adequação e compatibilidade.

Por fim, vale lembrar também a possibilidade de aposição de veto presidencial, com fundamento no interesse público (art. 66, §1º), nas hipóteses de incompatibilidade ou

⁴⁹⁴ Diferentemente do que prevê o Regimento Interno da Câmara dos Deputados, no Senado Federal, nem todas as proposições estarão submetidas à análise de constitucionalidade por parte da Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania. O controle prévio de constitucionalidade poderá ser realizado por qualquer das Comissões dessa Casa legislativa, que poderão, todavia, consultar a CCJ para “opinar sobre a constitucionalidade, juridicidade e regimentalidade das matérias”. É esse o teor do disposto no inciso I, do art. 101 do Regimento Interno do Senado Federal.

⁴⁹⁵ HELENA, Eber Zoehler Santa. **Competência parlamentar pare geração e controle de despesas obrigatórias de caráter continuado e de gastos tributários**. Brasília: Edições Câmara, 2009, p. 124.

inadequação orçamentária e financeira de projetos de lei que impliquem renúncia de receita. A situação é incomum, mas não chega a ser inédita, já há precedente nesse sentido.⁴⁹⁶

6.4.3 Incentivos fiscais por meio de medidas provisórias

Apesar de não se negar aos Deputados Federais e Senadores o poder de iniciativa em matéria de incentivo fiscal, a maior parte dos benefícios fiscais instituídos no nível federal, nos últimos anos, foi criada por meio de medida provisória. Nos anos de 2011 e 2012, por exemplo, incluíam alguma modalidade de benefício fiscal, já na redação originária, as medidas provisórias: 529, 534, 540, 545 e 549, de 2011, e as 574, 578, 582 e 582, de 2012. Não é também incomum que novas previsões de estímulo sejam introduzidas por meio de emenda parlamentar, quando da tramitação da proposição no Congresso Nacional, mesmo que rigorosamente não tenham relação com o objeto original da medida provisória.

Neste caso, como se sabe, o processo legislativo – de conversão em lei – inicia-se com o encaminhamento da proposição ao Congresso Nacional, no dia da publicação no Diário Oficial da União, acompanhada da respectiva Mensagem e do documento com a motivação do ato. Não é raro, no que se refere às medidas provisórias que veiculam renúncias fiscais, que elas sejam publicadas inicialmente sem a devida exposição de motivos, que só vem a lume alguns dias depois da entrada em vigor do ato. É nesse documento que costuma constar a estimativa de impacto orçamentário e a indicação das medidas compensatórias exigidas pelo art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal.⁴⁹⁷

⁴⁹⁶ Cite-se o veto integral, por inconstitucionalidade e contrariedade ao interesse público, ao Projeto de Lei n. 173, de 2010 (n. 932/07 na Câmara dos Deputados), que “Acrescenta dispositivo à Lei n. 7.986, de 28 de dezembro de 1989, para garantir o recebimento de gratificação natalina aos beneficiários da pensão vitalícia por ela instituída”. As razões do veto foram as seguintes: “A pensão prevista no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias tem caráter assistencial, uma vez que é concedida apenas aos seringueiros ou seus dependentes reconhecidamente carentes. Assim, conforme o art. 195, § 5º da Constituição e o art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, impõe-se a indicação da fonte de custeio para a ampliação do referido benefício.” Como se percebe, entre as razões do veto, estava a falta de indicação de fonte de custeio, o que indicaria inadequação orçamentária. Chama atenção também a menção aparentemente equivocada do art. 14, visto que o projeto de lei não se referia a benefício fiscal.

⁴⁹⁷ Veja-se, por exemplo, a Medida Provisória n. 540, de 2011, que institui o Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras (REINTEGRA). Segundo consta da respectiva Exposição de Motivos (EM Interministerial n. 122 - MF/MCT/MDIC), a estimativa de perda de arrecação decorrente do benefício fiscal seria “da ordem de R\$ 6.957,00 para o período de 2011 e 2012 assim

Já no Congresso Nacional, o processo legislativo constitucional, previsto no § 9º do art. 62, determina que seja designada Comissão mista de Deputados e Senadores, a que compete “examinar as medidas provisórias e sobre elas emitir parecer, antes de serem apreciadas, em sessão separada, pelo plenário de cada uma das Casas do Congresso Nacional”. À Comissão mista cabe inclusive manifestar-se sobre a compatibilidade e adequação orçamentária e financeira das medidas provisórias, de acordo com a regra do §1º do art. 5º da Resolução n. 1, de 2002, do Congresso Nacional. A regra determina que se leve em conta, nesse exame, a repercussão sobre a receita ou a despesa pública da União e a implicação quanto ao atendimento das normas orçamentárias e financeiras vigentes, em especial a conformidade com a Lei Complementar n. 101, de 2000, a lei do plano plurianual, a lei de diretrizes orçamentárias e a lei orçamentária da União. A questão, como já se disse, assume importância destacada no que se refere à concessão de incentivos fiscais.

Até recentemente, era praxe parlamentar amplamente conhecida substituir a atuação da Comissão pela apresentação do parecer do relator em Plenário. Deixava-se de instalar a referida Comissão e submetia-se as medidas provisórias diretamente ao Plenário das duas Casas legislativas: primeiro, a Câmara dos Deputados e, depois, o Senado Federal. Nesses casos, o exame de mérito, de constitucionalidade e de adequação orçamentária fazia-se precariamente no próprio Plenário, quando da apresentação do Relatório por parte do relator indicado. Não era incomum, em casos assim, que o parecer previsse a inclusão de novas previsões de incentivos fiscais ou a expansão da abrangência de outras já previstas na redação original da medida provisória, sem que o tema tivesse sido objeto de debate em qualquer comissão.

A prática altera-se após o julgamento da ADI n. 4.029/DF, proposta contra a Lei n. 11.516, de 2007, que resultou da conversão da Medida Provisória n. 336, de 2007. O Supremo Tribunal Federal decidiu, no julgamento, que a instalação da Comissão mista e a emissão do parecer a que se refere o § 9º do art. 62 da Constituição Federal são imprescindíveis ao processo de conversão das medidas provisórias em lei. Dali em diante, qualquer medida provisória convertida sem observância dessa formalidade estaria em

distribuídos: I – R\$ 1.693,00 em 2011; e II – R\$ 5.264,00 milhões em 2012”. Ali também se indica que “a perda de receita será compensada com as receitas provenientes do saldo da arrecadação obtido por meio do Decreto n. 7.458, de 7 de abril de 2011”, muito embora se saiba que essa não é uma das medidas de compensação autorizadas pela Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000.

desacordo com a Constituição Federal.⁴⁹⁸ A decisão repercutiu em relação ao trâmite das medidas provisórias posteriores a 8.3.2012, para as quais o Congresso Nacional passou a observar § 9º do art. 62 da Constituição Federal.

No trâmite atual, o parecer da Comissão mista é submetido primeiramente ao Plenário da Câmara dos Deputados. Uma vez aprovado, segue para deliberação do Senado Federal. Havendo emenda, a proposição retorna para a Câmara dos Deputados. Aprovada a Medida Provisória, sem alteração de mérito, será o seu texto promulgado pelo Presidente da Mesa do Congresso Nacional, nos termos do art. 12, da Resolução n. 1, de 2002, do Congresso Nacional. Tendo sido modificado o texto original da medida provisória, este segue para sanção ou veto do Presidente da República.

A exposição pormenorizada do processo legislativo de conversão das medidas provisórias justifica-se aqui por ser este o principal veículo introdutório de benefícios fiscais no nível federal. Por isso, também têm importância destacada em relação ao tema o precedente firmado pelo Supremo Tribunal Federal e a mudança institucional a que deu lugar no Congresso Nacional. A alteração faz da Comissão mista, atualmente, um dos principais foros de debate da política de incentivo fiscal do Governo Federal, inclusive no que diz respeito à avaliação do impacto orçamentário-financeiro.

6.4.4 Função fiscalizadora do Legislativo

Além do papel de criar e revogar as leis que estabelecem incentivos fiscais, cabe ainda ao Poder Legislativo a função de fiscalizar e controlar a aplicação dessas mesmas leis, também no que se refere às repercussões orçamentário-financeiras. Trata-se da função de controle externo que compete ao Congresso Nacional, com o auxílio do Tribunal de Contas da União, na forma dos arts. 70 e 71 da Constituição Federal.

Nos termos do art. 70, é competência do Congresso Nacional, no exercício do controle externo, a “fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e

⁴⁹⁸ A regra do § 9º do art. 62 da Constituição Federal, que determina caber à Comissão Mista examinar e emitir parecer sobre medidas provisórias, serviu de fundamento para que o Supremo Tribunal Federal, no julgamento da ADI n. 4.029/DF, declarasse incidentalmente a inconstitucionalidade do artigo 5º, *caput*, e artigo 6º, §§ 1º e 2º, da Resolução n. 01/2002, do Congresso Nacional, disposições que afastavam a necessidade de oferecimento de parecer por parte da Comissão Mista. BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 4.029/DF, relator Ministro Luiz Fux, julgamento em 8.3.2012.

patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta”. A disposição menciona expressamente a “aplicação das subvenções e renúncia de receitas”, como objeto do controle externo, baseado nos critérios de legalidade, legitimidade e economicidade.

Na prática, além do julgamento das contas prestadas anualmente pelo Presidente da República (art. 71, I) e outros instrumentos específicos, a atuação fiscalizadora dos congressistas, no tocante às renúncias fiscais, tende a limitar-se ao controle político, municiado dos instrumentos legislativos de fiscalização: (1) convocação de Ministros de Estado (art. 50, *caput*, e 58, §2º, III), (2) encaminhamento de pedidos de informação (art. 50, § 1º) e (3) constituição de Comissão Parlamentar de Inquérito (art. 58, § 3º). Nenhum desses instrumentos diz respeito exclusivamente à matéria financeiro-orçamentária, mas nada impede que sejam aplicados também nesse campo. Aliás, não custa lembrar a rumorosa “CPI do Orçamento”, instalada na década de 1990.

Destaca-se, ainda, no âmbito de cada uma das Casas do Congresso Nacional, a atuação das Comissões encarregadas, por disposição regimental, da atribuição de fiscalização a que se refere o *caput* do art. 70 da Constituição de 1988. Na Câmara dos Deputados, o regimento interno prevê a existência da Comissão de Fiscalização e Controle, no rol dos órgãos permanentes que compõem a Casa. No Senado Federal, atribuição semelhante é exercida pela Comissão de Meio Ambiente, Defesa do Consumidor e Fiscalização e Controle, de acordo com os arts. 77, V, e 102-B do Regimento Interno. Em ambos os casos, trata-se de comissões permanentes que se encarregam especialmente, embora sem exclusão das demais comissões, do exercício da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta.

6.5 Tribunal de Contas da União

Cabe ao Tribunal de Contas da União, nos termos do art. 71 da Constituição Federal, prestar auxílio ao Congresso Nacional no exercício do controle externo da União. A atribuição inclui expressamente a fiscalização das renúncias fiscais⁴⁹⁹ (art. 70, *caput*),

⁴⁹⁹ A propósito da referência expressa do art. 70, *caput*, às “subvenções e renúncias fiscais”, aduz Ricardo Lobo Torres: “A referência explícita e redundante às subvenções e às renúncias de receita denota apenas a necessidade de clareza e complementação dos novos dispositivos constitucionais que, tornando obrigatória a

como visto.

No desempenho desse mister, a atuação do Tribunal de Contas da União assume diferentes contornos: é tanto judicante, como consultiva e opinativa.⁵⁰⁰ O Regimento Interno do Tribunal de Contas da União, no art. 257, determina que a fiscalização, quanto às renúncias fiscais, deverá ser feita, preferencialmente, por meio de auditorias, inspeções ou acompanhamentos nos órgãos supervisores, bancos operadores e fundos que tenham atribuição administrativa de conceder, gerenciar ou utilizar os recursos decorrentes das aludidas renúncias. Os mesmos órgãos, entidades e fundos sujeitam-se também à prestação e tomada de contas, quando couber.

Ainda segundo o Regimento Interno, o exame do Tribunal, nesse caso, não se resume estritamente ao impacto orçamentário dos benefícios fiscais. A norma regimental prevê que a fiscalização terá como objetivo “verificar a legalidade, legitimidade, eficiência, eficácia e economicidade das ações” e também “o real benefício socioeconômico dessas renúncias”. Nota-se, no Regimento, a adição de mais critérios – eficiência e eficácia –, além daqueles que já constam do art. 70, *caput*, da Constituição Federal. Na prática, a inclusão não implica mudança substancial nos parâmetros ou objetivos da fiscalização, que na norma constitucional já são significativamente abrangentes.

A legalidade pode ser descrita como a conformidade entre o ato concessivo de benefício fiscal e os parâmetros jurídicos vigentes. Trata-se, como explica Helio S. Mileski, de garantir que “todo e qualquer ato praticado na atuação das organizações estatais, no cumprimento de programas, serviços, atividades e funções públicas, seja de forma a atender, escorreitamente, os componentes legais do sistema jurídico nacional”.⁵⁰¹ Entre os parâmetros jurídicos aplicáveis, destacam-se os regulamentos, os atos administrativos, as leis em geral, inclusive orçamentárias, e a própria Constituição.

Aliás, de acordo com o entendimento sumulado do Supremo Tribunal Federal, “O

inclusão no orçamento de todos os itens que impliquem gasto público ou desagravação estatal (art. 165, § 6º), criaram valiosos instrumentos de controle para evitar as manipulações e o encobrimento dos incentivos fiscais, tão comuns na prática constitucional anterior, que abusava dos benefícios que não transitavam pelo orçamento fiscal (isenção e anistia) ou que apenas frequentavam o orçamento monetário (subsídios)”. TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 17ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2010, p. 204.

⁵⁰⁰ Afirma Hely Lopes Meirelles que “As atividades dos Tribunais de Contas do Brasil expressam-se fundamentalmente em *funções técnicas opinativas, verificadoras, assessoradoras e jurisdicionais administrativas*”. MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 29ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 678 (grifo original).

⁵⁰¹ MILESKI, Helio Saul. O Controle da Gestão Pública. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 2003, p. 249.

Tribunal de Contas, no exercício das suas atribuições, pode apreciar a constitucionalidade das leis e dos atos do Poder Público” (Súmula n. 347/STF). Nesse caso, obviamente, não cabe à Corte de Contas declarar a inconstitucionalidade do ato normativo, à maneira do que faz o Supremo Tribunal Federal. Pode, todavia, “negar executoriedade aos textos examinados, obstando a continuidade de sua utilização, no sentido de evitar os decorrentes prejuízos de natureza jurídica, econômica e financeira”.⁵⁰² É de legalidade, por exemplo, o controle de conformidade entre o ato que concede o gozo do benefício fiscal a certo contribuinte e a lei concessiva, nas hipóteses em que o gozo do benefício estabelecido em lei é dependente de atos administrativos subordinados para que possa efetivar-se, como no caso da Lei n. 8.313, de 1991 (Lei Rouanet), entre outras já mencionadas.

A legitimidade identifica-se com o atendimento dos princípios, objetivos e valores que devem nortear a atuação estatal. É, de certo modo, especificação do controle de legalidade: “diz respeito à consideração das condições materiais e valorativas decorrentes das necessidades públicas que envolvem atos administrativo-financeiros”, explica Marcus Abraham.⁵⁰³ O parâmetro de controle, nesse caso, também não deixa de ser o regramento jurídico em vigor, mas a preocupação do órgão fiscalizador assume contornos mais materiais do que formais.

O critério da economicidade é, grosso modo, forma de análise de eficácia. Remete à verificação de custo-benefício entre a medida adotada e o objetivo concreto que pretende lograr. Em se tratando dos benefícios fiscais, o parâmetro implica contrastar, tanto quanto possível, o custo orçamentário implicado e “o real benefício socioeconômico” das medidas adotadas, tal como mencionado no parágrafo único do art. 257 do Regimento Interno do Tribunal de Contas da União. Trata-se, em linhas gerais, de controle de proporcionalidade que tem como objetivos fundamentais proteger o erário e coibir o desperdícios de recursos públicos, notadamente pela perda excessiva de arrecadação.

Podemos dividir simplificadamente a atuação do Tribunal de Contas da União em relação ao controle dos benefícios fiscais em duas formas: (1) julgamento das contas dos sujeitos responsáveis para administração de renúncias fiscais e (2) fiscalização e acompanhamento da observância do regramento constitucionais e legal aplicável à espécie. As duas formas são examinadas nos itens seguintes.

⁵⁰² MILESKEI, Helio Saul. O Controle da Gestão Pública. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 2003, p. 248.

⁵⁰³ ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Financeiro Brasileiro**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010, p. 259.

6.5.1 Função judicante

A função administrativa judicante, em relação aos casos que envolvam concessão e administração de renúncias fiscais, é regulada pelo art. 191 do Regimento Interno do Tribunal de Contas. A previsão dispõe que as contas dos órgãos e fundos que concedem, gerenciam ou utilizam os recursos decorrentes de benefícios fiscais deverão ser acompanhadas de demonstrativos que expressem as situações dos projetos e instituições beneficiadas, bem como do impacto socioeconômico de suas atividades. É, como se pode notar, controle que envolve custos e resultados, muito embora se saiba o quão difícil pode ser mostrar a mensuração precisa de ambos.

A teor dos arts. 191 e 257 do Regimento Interno, verifica-se que o julgamento das contas tem lugar especial em relação aos benefícios fiscais que dependem de providências administrativas para serem usufruídos ou da intermediação de órgãos ou fundos públicos. É o caso, por exemplo, dos benefícios outorgados por meio da Lei Rouanet⁵⁰⁴ (Lei n. 8.313, de 1991) e também dos recursos aplicados nos Fundos de Investimento Regionais,⁵⁰⁵ a que se referia a Lei n. 8.176, de 1991.

Nesses casos, a fiscalização do Tribunal incide especialmente sobre a aplicação dos recursos obtidos por meio da lei de incentivo e sobre o atendimento dos requisitos legais exigíveis para o enquadramento no benefício⁵⁰⁶. Cabe também ao Tribunal fiscalizar a

⁵⁰⁴ Veja-se, por exemplo, Acórdão 41/2007, Segunda Câmara, de relatoria do Ministro Ubiratan Aguiar, que trata irregularidade na prestação de contas relativa a recursos obtidos por meio da Lei de Incentivo à Cultura: “RECURSO DE RECONSIDERAÇÃO. RECURSOS DO PROGRAMA NACIONAL DE APOIO À CULTURA (PRONAC). PROCESSUAL. RESPONSABILIDADE DO EXECUTOR DE PROJETOS CULTURAIS. ARGUMENTAÇÃO DESPROVIDA DE RESPALDO DOCUMENTAL. ÔNUS DE COMPROVAÇÃO DA APLICAÇÃO DOS RECURSOS. NEGADO PROVIMENTO. 1. Cabe ao responsável pela execução de projetos culturais a execução de controle próprio com registro destacado das despesas e receitas do projeto, bem como a manutenção de cópia de todos os comprovantes e documentos a ele relativos pelo prazo de cinco anos a contar da data do recebimento de doações ou patrocínios. 2. A mera produção de alegações desacompanhada de documentação comprobatória suficiente para elidir as irregularidades apontadas não é capaz de ensejar a reforma da deliberação recorrida. 3. O ônus de comprovar a regularidade integral na aplicação dos recursos públicos compete ao gestor, por meio de documentação consistente, que demonstre cabalmente os gastos efetuados, bem assim o nexo causal entre estes e os recursos repassados.” No mesmo sentido: Acórdãos 234/1995, 383/1995 e 87/1997, Segunda Câmara, e Acórdão 143/2006, Primeira Câmara.

⁵⁰⁵ A respeito do tema, veja, por exemplo, Acórdão 213/2001, Plenário, assim ementado: “Auditoria Operacional. SUDAM. BASA. Avaliação das operações do FINAM – Fundo de Investimento da Amazônia. Liberação de recursos para empresa não enquadrada na legislação de incentivos fiscais. Audiência dos responsáveis. Acolhimento das razões de justificativa do ex-superintendente adjunto de operações da SUDAM. Razões de justificativa do ex-superintendente do órgão rejeitadas. Multa. Remessa de cópia ao Senado Federal”.

⁵⁰⁶ A título de ilustração, vale conferir, entre outros, o Acórdão 292/2007, Plenário, Proc. n. 013.757/2004-1,

observância das formalidades legais ou regulamentares aplicáveis à espécie, como, por exemplo, na concessão de benefício por ato administrativo sem previsão legal.⁵⁰⁷ Em casos assim, aliás, circunstâncias podem indicar inclusive prática de ato de improbidade administrativa, tipificado pelo inciso VII do art. 10 da Lei n. 8.429, de 1992, que se refere à concessão de “benefício administrativo ou fiscal sem a observância das formalidades legais ou regulamentares aplicáveis à espécie”.

6.5.2 Outras funções

Afora essas hipóteses, nas quais predomina o exercício de função judicante administrativa por parte do Tribunal de Contas da União, destaca-se ainda a atuação de informação e acompanhamento que a Corte realiza em relação às renúncias fiscais. Incumbe ao Tribunal fiscalizar o cumprimento das regras aplicáveis à concessão de benefícios fiscais, como o art. 165, § 6º, da Constituição e as disposições do art. 4º, 5º e 14 da Lei Complementar n. 101, de 2000. Quanto a esta última, há inclusive previsão específica a respeito, o art. 59, da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Nesses casos, a ação fiscalizadora recai precipuamente sobre o Poder Público e vela não só pela regularidade da atividade financeira do Estado, senão também pelo seu aperfeiçoamento, tendo em vista os critérios de legalidade, legitimidade e economicidade. Compete ao Tribunal: verificar a lisura dos procedimentos adotados em relação às renúncias fiscais, prestar informações ao Congresso Nacional e a outros órgãos públicos a respeito do tema, sempre que solicitado, prevenir e orientar sobre eventuais falhas detectadas em procedimentos de auditoria e mesmo sugerir medidas de aperfeiçoamento para melhoria dos processos e controles existentes.

Pela importância em relação ao tema em exame, destacaremos a seguir três

que trata de “benefícios fiscais concedidos a Entidades Beneficentes de Assistência Social, em particular escolas, faculdades, universidades e hospitais, e a atividade de fiscalização desses benefícios por parte dos órgãos responsáveis; foi realizada auditoria de conformidade no Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS), na Secretaria da Receita Previdenciária e na Secretaria da Receita Federal”.

⁵⁰⁷ O exemplo não é fantasioso. Não é de todo raro encontrar-se, na prática institucional brasileira, benefícios fiscais concedidos, por via oblíqua, ao arrepio da lei e com fundamento exclusivamente em ato de inferior hierarquia. A propósito, vale conferir decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial n. 903.189/DF, de relatoria do Ministro Luiz Fux, julgamento em 16.12.2010, em que se discutiu a ilegalidade de benefícios fiscais concedidos pelo Distrito Federal sem amparo legal.

precedentes do Tribunal de Contas da União: (1) Processo n. TC 022.902/94-5 e Acórdão n. 674/98, relator Ministro Ubiratan de Aguiar, que trataram do Demonstrativo de Benefícios Tributários da Receita Federal do Brasil do ano de 1995; (2) Processo n. 003.924/2003 e Acórdão n. 38/2004, relator Ministro Adylson Motta, que analisa as estimativas de renúncias de receitas para o ano de 2003 e avalia seu impacto sobre o orçamento da União entre os anos de 1997 e 2002, e (3) Processo n. TC 015.052/2009-7 e Acórdão n. 747/2010, relator Ministro Augusto Nardes, que examina os procedimentos de controle de concessão e ampliação de benefícios tributários de que trata o art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

O primeiro precedente diz respeito à auditoria realizada no "Demonstrativo de Benefícios Tributários (DBT)", relativo ao Orçamento Fiscal de 1995, elaborado pela Secretaria da Receita Federal. Apesar de referir-se ao ano de 1995, o caso é relevante pelas repercussões que trouxe para a elaboração do referido documento. O levantamento apontou ausência total de informações acerca de alguns benefícios fiscais relativos ao imposto de renda, ao imposto territorial rural e ao imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou referentes a títulos ou valores mobiliários, bem como às contribuições sociais. Constatou também a inclusão no demonstrativo de situações que, rigorosamente, não estariam contidas no conceito de incentivo fiscal, tais como alguns casos de imunidade.

Decidiu, então, o Tribunal de Contas da União, diante desse fundamento, determinar à Receita Federal ajustes, correções, inclusões e supressões no Demonstrativo, a fim de adequá-lo plenamente ao disposto no art. 165, § 6º, da Constituição Federal. A manifestação do Tribunal de Contas da União levou a Receita Federal do Brasil a proceder a mudanças na concepção metodológica do documento nos anos seguintes, a ponto de alterar substancialmente seu formato, em 2003, como já tivemos oportunidade de salientar no curso desta exposição.⁵⁰⁸

O segundo precedente refere-se à estimativa e à avaliação de impacto das renúncias entre os anos de 1997 e 2003. A auditoria originou-se de proposta de fiscalização e controle

⁵⁰⁸ Entre as exclusões propostas pelo Tribunal de Contas e acatadas pela Secretaria da Receita Federal, destacam-se, entre outras: (1) imunidade às importações realizadas pela União, Estados, Distrito Federal, Municípios e respectivas autarquias e fundações; (2) desoneração do imposto incidente sobre aeronaves de uso militar e suas partes e peças, bem como sobre material bélico de uso privativo das Forças Armadas, vendidas à União (Lei 5.330/67, art. 1º; Lei 8.402/92, art. 1º, inciso VIII), e (3) isenção do imposto nas saídas de veículos automotores de qualquer natureza, máquinas e equipamentos, bem como de suas partes e peças separadas, quando destinadas à utilização nas atividades de corpos de bombeiros, sendo vedada a manutenção do crédito do imposto incidente nas aquisições dos respectivos insumos.

n. 66, de 2001, da Comissão de Tributação e Finanças da Câmara dos Deputados, de iniciativa do Deputado Luiz Carlos Hauly, no âmbito das renúncias de receitas da União para os exercícios de 1997 a 2002, incluindo as estimativas para 2003. O Tribunal reconheceu, em primeiro lugar, a inviabilidade de se proceder a uma rigorosa análise da série histórica antes de 2001. As alterações metodológicas realizadas nos anos anteriores tornavam os valores apresentados pela Secretaria da Receita Federal, nos diferentes anos, insuscetíveis de comparação rigorosa. Somente a partir do exercício de 2001, a Receita Federal teria dado início ao cálculo efetivo, em valores reais, das renúncias, mudança que, aliás, deveu-se à própria intervenção do Tribunal de Contas da União.

Apesar disso, o Tribunal encontrou pequena variação nos valores das renúncias de receita em relação ao PIB, entre 1997 e 2003 (1,84% e 1,70%, respectivamente), tendo sido constatado o mesmo em relação aos benefícios previdenciários no período (0,63% e 0,64%, respectivamente). A tendência, no entanto, não é de redução das renúncias fiscais, e sim de “que elas se tornem mais numerosas em face da constante pressão social por novos benefícios, principalmente numa conjuntura de escorçante carga tributária como a atual.” Ao final, a Corte de Contas sugeriu ainda modificações quanto ao Demonstrativo de Gastos Tributários elaborado pela Receita Federal, no sentido de incluir a anistia e de aprimorar as distinções entre rendimentos propriamente isentos e outros simplesmente não tributados pela própria natureza (*e.g.* indenizações).

O terceiro precedente refere-se especialmente aos mecanismos jurídicos de controle previstos em relação às renúncias fiscais na Lei Complementar n. 101, de 2000. Neste caso, o Tribunal de Contas viu-se diante do reiterado descumprimento do disposto nos arts. 4º, § 2º, V; 5º, II; e 14 da referida lei pelo Executivo federal. Com base em informações relativas aos anos de 2008 e 2009, constatou-se que boa parte das proposições legislativas que previam a concessão de benefícios fiscais submetidas à Comissão de Finanças e Tributação da Câmara dos Deputados estava desacompanhada da necessária estimativa de impacto orçamentário-financeiro e foram, por essa razão, arquivadas. No entanto, as proposições de iniciativa do Executivo foram convertidas em lei, a despeito de conterem o mesmo vício. O controle parlamentar a respeito das renúncias fiscais torna-se sobremaneira falho quando o instrumento normativo escolhido pelo Executivo é a medida provisória.

Em relação ao que dispõe o inciso I do art. 14, o levantamento do Tribunal concluiu que a exigência de que a renúncia fiscal seja considerada durante a elaboração da lei

orçamentária anual foi descumprida no nível federal nos anos de 2008 e 2009. Para o Tribunal de Contas da União, o Demonstrativo de Gastos Tributários elaborado pela Receita Federal do Brasil não atende ao disposto no art. 14, I. A razão é que “nele não constam informações sobre renúncias a serem instituídas ou ampliadas, mas sim sobre renúncias de receitas já instituídas e em vigor”. Assim, a inclusão do referido Demonstrativo nas informações complementares da lei orçamentária anual não seria suficiente para atender ao disposto na lei complementar.

Também se constatou o reiterado desrespeito à exigência de compensação, prevista no inciso II, do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal. O levantamento do Tribunal informa que apenas em 2009 o dispositivo começou a ser cumprido. Em 2008, Executivo valeu-se indevidamente de procedimentos não admitidos na compensação de renúncias fiscais, tais como ajuste na programação orçamentária e financeira e utilização de excesso de arrecadação, o que, aliás, continua a ocorrer.

Da análise, ficou evidente também a ausência de sistemática e de procedimentos internos adequados no Executivo federal, com definição precisa dos órgãos que devam participar do processo de concessão de renúncias fiscais. Nem todos os projetos de leis ou minutas de medidas provisórias são regularmente submetidos aos órgãos técnicos competentes, ou seja, Receita Federal do Brasil, Secretaria do Tesouro Federal e Secretaria do Orçamento Federal. A falta de integração e de atribuições e procedimentos claros e predefinidos não contribui para a transparência do procedimento e dificulta ainda o cumprimento das exigências da Lei Complementar n. 101, de 2000.

Também não é regra geral o estabelecimento de prazo de vigência para as renúncias fiscais concedidas, nem mesmo aquelas cuja iniciativa é do Poder Executivo. Muito embora seja usual a inclusão na lei de diretrizes orçamentárias de dispositivo prevendo vigência máxima de cinco anos para as leis que veiculem incentivos fiscais, a previsão não é cumprida nem mesmo pelas iniciativas de lei do Executivo. Na prática, a maior parte das renúncias fiscais é proposta sem prazo definido e, uma vez aprovadas, tendem a persistir indefinidamente no sistema tributário.

Em linhas gerais, as manifestações do Tribunal de Contas da União aqui discutidas têm em comum a preocupação de contribuir para o aprimoramento dos mecanismos jurídicos aplicáveis às renúncias fiscais. É clara a dificuldade de quantificação e de controle dos efeitos orçamentários, bem como a necessidade de aperfeiçoamento dos

instrumentos de fiscalização hoje vigentes. No entanto, mais do que postular a criação de novos parâmetros, é fundamental dar cumprimento àqueles que já vigoram, especialmente à Lei de Responsabilidade Fiscal.

6.6 Controle judicial

A última das modalidades de controle dos incentivos fiscais aqui abordada é o que se processa no âmbito do Poder Judiciário, por meio dos instrumentos que lhe são próprios. O controle judicial ou jurisdicional é realizado pelos órgãos do Poder Judiciário, notadamente juízes e tribunais, mediante provocação. Tem como critério estruturante a legalidade, tomada aqui em sentido amplo, para abarcar o respeito a todos os parâmetros jurídicos que tenham o condão de vincular a atividade de concessão de benefícios fiscais.

No que importa a este estudo, podemos dividir as demandas jurídicas que se referem aos incentivos fiscais em três grupos, de acordo com o interesse jurídico protegido: (1) as que tutelam o interesse privado do contribuinte, (2) as que tutelam o patrimônio público e coletivo e (3) as que tutelam a ordem constitucional. Das primeiras não trataremos, porque lhes são aplicáveis os mesmos conceitos e princípios pertinentes às chamadas ações antiexacionais⁵⁰⁹. Nesses casos, a regra de incentivo é suscitada apenas como fundamento para afastar ou reduzir a cobrança do tributo, de forma semelhante ao que ocorre, em geral, nas lides tributárias.

Interessam-nos particularmente as demandas que se incluem no segundo e no terceiro grupos. No segundo grupo, estão os instrumentos jurídicos voltados à tutela judicial do interesse coletivo e do patrimônio público, quando afetados pela concessão de incentivos fiscais. No terceiro, incluem-se as demandas relativas ao controle de constitucionalidade, nos casos em que a violação dá-se pela edição de norma de incentivo fiscal. Trataremos desses dois grupos nos itens que se seguem.

⁵⁰⁹ Cf. OLIVEIRA, Júlio M. de. A (des)construção das normas tributárias nas ações (reações) antiexacionais. In: SANTI, Eurico Marco Diniz de. (Coord.). **Curso de Especialização em Direito Tributário**: estudos em homenagem a paulo de barros carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 261-288.

6.6.1 Incentivos fiscais e a tutela do patrimônio público em juízo

A relação processual tributária advém da relação material tributária. De regra, o processo judicial tributário volta-se à solução de conflitos de interesse entre fisco e contribuinte, que advém, direta ou indiretamente, da obrigação de pagar tributo. O que está em jogo é, de um lado, o interesse privado e o patrimônio do contribuinte, afetados pela pretensão fiscal, e, de outro, o interesse arrecadatário do Estado.

Nas ações de iniciativa do fisco, o Estado se utiliza do processo judicial para forçar a transferência compulsória para si de parcela do patrimônio do contribuinte. Na execução fiscal, pretende-se que seja satisfeita obrigação fiscal já devidamente constituída pelo lançamento e realizada a inscrição em dívida ativa; na cautelar fiscal, resguarda-se a eficácia desse mesmo direito. Nas ações de iniciativa do contribuinte, por outro lado, o objeto é o contrário: proteger o próprio patrimônio contra a imposição fiscal injurídica, excessiva, antissônômica ou aplicada a destempo.

Nas ações antiexacionais, ou seja, nas demandas propostas contra a imposição tributária, o contribuinte pretende: declarar a inexistência do crédito fiscal, anular o lançamento irregularmente procedido ou reaver o que pagou indevidamente. A exceção estaria apenas na ação de consignação em pagamento, prevista nos incisos I e II do art. 164 do Código Tributário Nacional, já que a pretensão é de adimplir a dívida, não de desconstituí-la. Assim, além da repetição do indébito que é posterior à extinção da relação tributária e a ação de consignação em pagamento, todas as demais ações antiexacionais tutelam a propriedade privada e visam a proteger o patrimônio contribuinte contra ação do fisco.

O controle judicial que se exerce sobre os incentivos fiscais, por outro lado, tem, em geral, outra conotação. Não se marca pela oposição fisco-contribuinte, nem tutela o patrimônio privado. Excetuadas as hipóteses nas quais a existência de regra de incentivo fiscal é suscitada pelo contribuinte em seu favor, para evitar a imposição fiscal ou minorá-la, a tutela jurisdicional dos incentivos fiscais diz respeito fundamentalmente ao patrimônio público.

Nesse caso, o interesse jurídico em questão não é o interesse privado do contribuinte, nem estritamente o do fisco, visto que um e outro estão, de certo modo, jungidos na relação de incentivo. O controle jurisdicional pode ser provocado por sujeito

estranho à relação tributária, que não é credor nem devedor do tributo, e que se legitima na dimensão coletiva do tributo e no interesse de proteção das receitas e do patrimônio público.

Para tanto, os instrumentos processuais aptos à tutela do patrimônio público são diversos daqueles que fisco e contribuinte utilizam um contra o outro, já mencionados acima. Têm caracteres e consequências peculiares. São eles especialmente: ação civil pública (especialmente a prevista na Lei n. 7.347, de 1985), ação popular (Lei n. 4.716, de 1965) e ação de improbidade administrativa (Lei n. 8.429, de 1992), examinadas separadamente nos tópicos seguintes.

6.6.1.1 Ação popular

Um dos meios para discussão judicial dos incentivos fiscais e tutela do patrimônio público é a ação popular, prevista no art. 5º, LXXIII, da Constituição Federal e na Lei n. 4.717, de 1965. A legitimidade ativa é de qualquer cidadão, que poderá propor a ação para “anular ato lesivo ao patrimônio público ou de entidade de que o Estado participe, à moralidade administrativa, ao meio ambiente e ao patrimônio histórico e cultural”, nos termos da disposição constitucional citada.

A concessão irregular de incentivo fiscal atende ao binômio “ilegalidade-lesividade” e autoriza a propositura de ação popular, em face dos efeitos que produz em relação às receitas públicas. Trata-se de ato lesivo ao patrimônio público em seu sentido estrito: dinheiros, bens e valores públicos, como consta da redação do inciso II, do art. 71 da Constituição Federal. Na Lei n. 4.717, de 1965, o conceito de “patrimônio público” previsto é amplo, abrange “os bens e direitos de valor econômico, artístico, estético, histórico ou turístico” (§ 1º do art. 1º da referida lei). Não há dúvidas as receitas públicas estão aí incluídas, entre os “bens e direitos de valor econômico”, a que se refere o dispositivo legal citado. Daí o cabimento do instrumento processual da ação popular nessas hipóteses.

É da própria natureza dessas medidas tributárias trazerem consequências orçamentárias, reduzirem a arrecadação, mesmo nos casos em que são concedidos

licitamente. Por isso, em tese, o requisito da lesividade⁵¹⁰ seria discutível apenas nos benefícios fiscais concedidos à implantação de novos empreendimentos, ditos “a custo zero”. Em tais situações, não seria improvável o argumento de que, a despeito de ter sido concedida vantagem fiscal de forma irregular, não teria havido lesão efetiva ao erário: não houvesse o incentivo, não se instalaria a empresa e nenhum tributo seria devido. O fato é que, uma vez instalada a empresa e realizado o fato gerador do tributo, a omissão em constituir e cobrar o crédito tributário já configura por si só uma renúncia fiscal e, por conseguinte, prejuízo para o erário, tendo em vista aquilo que se poderia arrecadar. Este desfalque parece-nos suficiente para atender ao requisito da lesividade.⁵¹¹ Afinal, como destaca Hely Lopes Meirelles, a lesão ao patrimônio público pode advir da ação ou da omissão, como, por exemplo, do “ato de uma autoridade que abre mão de um privilégio do Estado, ou deixa de perceber um direito por incúria administrativa”.⁵¹² A renúncia de receita ilegal é também um caso de direito de que se abre mão.

A Lei n. 4.717, de 1965, lista os vícios que poderão dar ensejo à nulidade de atos lesivos ao patrimônio público no curso de ação popular. São eles: (1) incompetência, (2) vício de forma, (3) ilegalidade do objeto, (4) inexistência dos motivos e (5) desvio de finalidade. Nenhum dos tipos de vício previstos pode ser *a priori* excluído nos casos em que envolvam a concessão irregular de benefício fiscal, mas, entre todos, o vício de forma é possivelmente o mais comum. Trata-se de “omissão ou na observância incompleta ou irregular de formalidades indispensáveis à existência ou seriedade do ato”⁵¹³ como no estabelecimento de vantagem de natureza tributária pelo Executivo sem a devida previsão legal. Nessa situação, além de configurar-se ato de improbidade administrativa, tem-se ato nulo e lesivo ao patrimônio público, passível de desconstituição pela via processual da

⁵¹⁰ Divergindo da posição majoritária, Rodolfo de Camargo Mancuso defende que a ofensa à moralidade administrativa seria fundamento autônomo para ação popular, a partir do novo conceito introduzido na disposição do art. 5º, LXXIII, da Constituição Federal. Assim, seria cabível a propositura da ação nos casos em que contrastam “interesse público”, consubstanciado na moralidade pública, e o “interesse fazendário”. É o caso, por exemplo, da criação de tributos inconstitucionais. Para o autor, o ato administrativo pode ser legalmente formal e não lesivo ao erário, mas moralmente insustentável, justificando-se a propositura de ação popular, segundo o autor. MANCUSO, Rodolfo de Camargo. Ação Popular. 5ª ed. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 2003, p. 110.

⁵¹¹ Hely Lopes Meirelles, define como lesivo, para justificar o cabimento de ação popular, “todo ato ou omissão administrativa que desfalca o erário ou prejudica a Administração, assim como ofende bens e valores artísticos, cívicos, culturais, ambientais ou históricos da comunidade”. MEIRELLES, Hely Lopes. **Mandado de Segurança**. 28ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 132-3.

⁵¹² MEIRELLES, Hely Lopes. **Mandado de Segurança**. 28ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 133.

⁵¹³ Art. 2º, parágrafo único, “b”, da Lei n. 4.717, de 1965.

ação popular.⁵¹⁴

A sentença terá eficácia de coisa julgada oponível *erga omnes*, exceto se a ação for julgada improcedente por deficiência de prova. A decisão poderá desconstituir o ato lesivo e condenar os responsáveis à recomposição do *status quo ante*. Em se tratando da concessão injurídica de vantagem tributária, a recomposição consistirá no recolhimento aos cofres públicos das receitas que se deixou de arrecadar por conta da exoneração fiscal.

6.6.1.2 Ação civil pública

A discussão jurídica em torno da concessão irregular de benefícios fiscais também pode ser suscitada pela via da ação civil pública, prevista na Lei n. 7.347, de 1985. Nesse caso, a demanda tem como fundamento a proteção do patrimônio público ou mesmo a tutela de interesses transindividuais eventualmente afetados pela lei de incentivo e poderá ser proposta pelo Ministério Público ou por qualquer dos colegitimados previstos na legislação. Rigorosamente, não está em jogo a necessidade de tutela coletiva de “direitos transindividuais de natureza tributária”⁵¹⁵, ou seja, de direitos dos contribuintes. É antes o próprio patrimônio público, no seu sentido mais restrito, como conjunto de bens e valores de relevância econômica que se pretende defender.

O patrimônio público, “como conjunto de bens e valores de caráter puramente econômico da Fazenda Pública”⁵¹⁶, não se enquadra rigorosamente na categoria dos interesses transindividuais (difusos, coletivos ou individuais homogêneos), mas sua proteção pela via da ação civil pública, por parte do Ministério Público, está expressamente prevista no inciso III do art. 129 da Constituição Federal e também noutras disposições da legislação vigente.⁵¹⁷ O *parquet* estaria legitimado para, com base nesse fundamento,

⁵¹⁴ No julgamento do Recurso Especial n. 691.574-DF, relator Ministro Luiz Fux, julgamento em 9.3.2006, o Superior Tribunal de Justiça recusou cabimento de ação civil pública e admitiu apenas ação popular contra Termo de Acordo de Regime Especial que reconhecia benefício fiscal à empresa situada no Distrito Federal. Acolheu o Tribunal a tese de que “Alforria fiscal indevida é objeto de ação popular, que não se confunde com ação civil pública, interditando a *legitimatatio ad causam* ativa originária ao Ministério Público, que, *in casu*, atua como custos legis, assumindo a demanda, apenas, na hipótese de desistência”. Vale lembrar que a orientação do Superior Tribunal de Justiça sobre a matéria altera-se posteriormente.

⁵¹⁵ MAZZILLI, Hugo Nigro. **A Defesa dos Interesses Difusos em Juízo**. 21^a ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 712.

⁵¹⁶ MAZZILLI, Hugo Nigro. **A Defesa dos Interesses Difusos em Juízo**. 21^a ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 188.

⁵¹⁷ Na legislação infraconstitucional, a previsão da ação civil pública para tutela do patrimônio público

requerer anulação de ato administrativo que conceda incentivo fiscal, quando se revele lesivo ao patrimônio público⁵¹⁸ ou à moralidade administrativa, nos termos do que estabelece o art. 25, IV, “b”, da Lei n. 8.625, de 1993.

A par a tutela do patrimônio público, também não é descabido cogitar o emprego de ação civil pública como meio processual para proteção coletiva de interesses transindividuais diversos, afetados pela aplicação da regra de incentivo, notadamente aqueles compreendidos sob o aspecto da livre concorrência. É que, como visto, o efeito de renúncia não é a única consequência externa resultante da concessão de benefícios fiscais. A mesma disposição também dá lugar a outros resultados externos – aqui chamados “efeitos de incentivo”⁵¹⁹ – e podem afetar a esfera jurídica de inúmeros outros sujeitos de direito. De toda sorte, também neste caso não se está a discutir exatamente direitos transindividuais do contribuinte.

Na Lei n. 7.347, de 1985, com as modificações que lhe deu a Lei n. 11.448, de 2007, o rol de legitimados à propositura de ação civil pública inclui, além do *parquet*: (1) a Defensoria Pública; (2) a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; (3) a autarquia, empresa pública, fundação ou sociedade de economia mista; e (4) a associação civil. Neste último caso, exige-se a que associação preencha, concomitantemente, os seguintes requisitos: (a) esteja constituída há pelo menos 1 (um) ano nos termos da lei civil; b) inclua, entre suas finalidades institucionais, a proteção ao meio ambiente, ao consumidor, à ordem econômica, à livre concorrência ou ao patrimônio artístico, estético, histórico, turístico e paisagístico. Embora não seja de se excluir a atuação de nenhum dos legitimados, é destacada, na jurisprudência, a atuação do Ministério Público, vencida a orientação inicial de que lhe negava possibilidade de atuação na seara tributária.

Consta do parágrafo único do art. 1º da Lei n. 7.347, de 1985, incluído pela Medida provisória n. 2.180-35, de 2001, a previsão de que não será cabível ação civil pública para veicular pretensões que envolvam tributos, contribuições previdenciárias, Fundo de Garantia do Tempo de Serviço ou outros fundos de natureza institucional cujos

também se encontra no art. 6º, VII, “b,” da Lei Complementar n. 95, de 1993 (Lei Orgânica do Ministério Público da União); no art. 25, IV, “a” e “b”, da Lei n. 8.625, de 1993 (Lei Orgânica Nacional do Ministério Público) e também no art. 1º, III, da Lei n. 7.347, de 1985, (Lei da Ação Civil Pública).

⁵¹⁸ A Súmula n. 329 do Superior Tribunal de Justiça estabelece que “O Ministério Público tem legitimidade para propor ação civil pública em defesa do patrimônio público.” BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, Súmula n. 329, Corte Especial, aprovada em 2.8.2006.

⁵¹⁹ Vide *infra*, Capítulo V.

beneficiários podem ser individualmente determinados. A previsão já serviu para recusar a possibilidade de ajuizamento de ação civil pública por parte do Ministério Público Federal contra ato administrativo que concedida benefício fiscal irregular a certos contribuintes, ao argumento de se tratar de ação com objeto tributário. A discussão relativa aos incentivos fiscais estaria compreendida entre as “pretensões que envolvam tributos”, o que inviabilizaria o uso desse instrumento processual.

É o posicionamento que se encontra, por exemplo, no julgamento do Recurso Especial n. 691.574/DF, Relator Ministro Luiz Fux, julgado em 9.3.2006,⁵²⁰ em que o Ministério Público pretendia ver declarado nulo Termo de Acordo de Regime Especial – TARE, firmado entre o contribuinte e o Distrito Federal. O ato concedia benefício fiscal ao contribuinte ali designado e, segundo o Ministério público, implicaria prejuízo à livre concorrência e ao patrimônio público, por conta das receitas públicas perdidas.

Entendeu o Superior Tribunal de Justiça, na linha de sua orientação anteriormente firmada, que não seria cabível ação civil pública, nem poderiam atuar no caso o Ministério Público: “qualquer ação, ainda que não ostente tipicidade estrita tributária, mas que envolva “pretensão tributária”, consoante dicção legal, torna interdita a *legitimatio ad causam* do Ministério Público”. O Tribunal admitia, no entanto, o cabimento de ação popular, que poderia inclusive ser assumida pelo Ministério Público, no caso de desistência.⁵²¹

A mudança de orientação⁵²² vem com o julgamento do Supremo Tribunal Federal do Recurso Extraordinário n. 576.155/DF, relator Ministro Ricardo Lewandowski, Plenário, julgado em 12.8.2012.⁵²³ Assim como no precedente anterior, discutia-se a legitimidade ativa do Ministério Público para anular Termo de Acordo de Regime Especial

⁵²⁰ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, Recurso Especial n. 691.574/DF, Relator Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgamento em 9.3.2006.

⁵²¹ A inadmissibilidade da propositura de ação civil pública contra a cobrança de tributo é suscitada em diversos precedentes do Superior Tribunal de Justiça. Nesse sentido: Agravo Regimental no Recurso Especial n. 710.847/RS, relator Ministro Francisco Falcão, julgamento em 7.6.2005; Agravo Regimental no Recurso Especial n. 495.915/MG, relatora Ministra Denise Arruda, julgamento em 15.3.2005; Recurso Especial n.419.298/RS, relatoria Ministra Eliana Calmon, julgamento em 2.9.2004.

⁵²² Sobre a evolução do tema na jurisprudência dos tribunais superiores: BRAGA, Tereza C. A.; MACÊDO, Giovanna L. Ação civil pública em matéria tributária como instrumento coletivo de garantia de direitos. In: BRANCO, Paulo G., MEIRA, Liziane A., CORREIA NETO, Celso de Barros (Coords.). **Tributação e Direitos Fundamentais – conforme a jurisprudência do STF e STJ**. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 377-405.

⁵²³ BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário n. 576.155/DF, relator Ministro Ricardo Lewandowski, Plenário, julgamento em 12.8.2012. No mesmo sentido: Brasil, Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário n. 586.705-AgR, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Segunda Turma, julgamento em 23.8.2011.

supostamente lesivo ao patrimônio público. O Relator que defendeu que não haveria de se aplicar a parágrafo único do art. 1º da Lei n. 7.347, de 1985, porque:

a ação civil pública não foi ajuizada para proteger direito de determinado contribuinte, mas para defender o interesse mais amplo de todos os cidadãos do Distrito Federal, no que respeita à integridade do erário e à higidez do processo de arrecadação tributária, que apresenta, a meu ver, natureza manifestamente individual.

Em rigor, na demanda, o Ministério Público atuava contra o contribuinte beneficiado pelo acordo supostamente irregular e, em certa medida, também contra a Fazenda Pública Distrital, já que ambos eram signatárias do ato impugnado. Fisco e contribuinte beneficiado estão de braços dados em casos tais. Aliás, não fosse a atuação do Ministério Público, não haveria quem pudesse dar conta da lesão à coisa pública. A demanda extrapola, ao mesmo tempo, o interesse patrimonial privado do contribuinte e o interesse fazendário imediato. O *parquet* não age, nesse caso, em nome de nenhuma das partes da relação tributária. Defende o interesse da coletividade, de todos os outros contribuintes não beneficiados pela exoneração fiscal e assim o próprio patrimônio público.

De resto, tanto em relação à ação civil pública, quanto à ação popular, vale o alerta de que a demanda não pode ter por objeto a impugnação da própria lei em que se fundamenta o benefício fiscal. Do contrário, a eficácia *erga omnes* que a lei atribui à sentença nesses processos acabaria por convertê-las em sucedâneos de ação direta de inconstitucionalidade.⁵²⁴ Por isso, como salienta Hugo N. Mazzilli, “o ajuizamento da ação civil pública só será possível se seu objeto não visar a atacar todos os efeitos da lei, atuais e futuros, e sim só alguns efeitos concretos”.⁵²⁵ Por certo que não resta afastada a possibilidade de controle incidental de constitucionalidade nos casos de ação civil pública proposta contra concessão irregular de incentivo fiscal. Mas a inconstitucionalidade poderá ser causa de pedir ou questão prejudicial à postulação principal, não o próprio pedido da ação proposta. Anula-se o ato porque é inválido seu fundamento e por ser lesivo ao erário seu resultado, sem, contudo, desconstituir a própria lei em que se baseia.

⁵²⁴ MANCUSO, Rodolfo de Camargo. Ação Civil Pública: em defesa do meio ambiente, do patrimônio cultural e dos consumidores: Lei 7.347/85 e legislação complementar. 10ª ed. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 2007, p. 51.

⁵²⁵ MAZZILLI, Hugo Nigro. **A Defesa dos Interesses Difusos em Juízo**. 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 713.

6.6.1.3 Ação de improbidade administrativa

É cabível ainda ação de improbidade administrativa, prevista no art. 37, § 4º da Constituição Federal, quando a concessão de incentivo fiscal constitua em si ato de improbidade por parte do agente público que a pratique. O objeto da ação é a aplicação de sanção ao sujeito responsável pela concessão irregular de benefício fiscal e também aquele que dela se beneficie, como prevê expressamente o art. 3º da Lei n. 8.429, de 1992. A lei prevê inclusive a possibilidade de sujeitarem-se às penalidades que estabelece “os atos de improbidade praticados contra o patrimônio de entidade que receba subvenção, benefício ou incentivo, fiscal ou creditício”.

A hipótese de concessão indevida de benefício, aliás, é expressamente incluída entre os incisos do art. 10, da Lei n. 8.429, de 1992. “Configura ato de improbidade administrativa, por causar lesão ao erário expressamente tipificado no art. 10, VII, a ação de conceder benefício administrativo ou fiscal sem a observância das formalidades legais ou regulamentares aplicáveis à espécie”. A lesão ao patrimônio público, nesses casos, traduz-se, grosso modo, na perda de arrecadação, que é um dos efeitos externos dessas regras. O prejuízo será tanto maior quanto forem as receitas que se deixe de arrecadar, sendo esse o critério que se há de observar para o ressarcimento do erário (art. 37, § 4º da Constituição Federal).

As penalidades previstas pelo art. 12, III, incluem: ressarcimento integral do dano, perda dos bens ou valores acrescidos ilicitamente ao patrimônio, perda da função pública, suspensão dos direitos políticos de cinco a oito anos, pagamento de multa civil de até duas vezes o valor do dano. Poderá ainda o agente improbo ficar proibido de contratar com o Poder Público e de receber novos incentivos fiscais ou creditícios, pelo prazo de cinco anos. A proibição relativa aos incentivos fiscal, é claro, não excluirá quaisquer vantagens genéricas, senão aquelas autorizadas individualmente, mediante ato administrativo.⁵²⁶

⁵²⁶ CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 22ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 1036.

6.6.2 Incentivos fiscais e a Tutela da ordem constitucional no Supremo Tribunal Federal

Além da tutela do patrimônio público, a discussão judicial concernente aos incentivos fiscais pode ser suscitada ainda em demandas que têm por objeto a defesa da própria ordem constitucional. Nesse caso, confronta-se a lei concessiva e a Constituição Federal, a fim de resguardar a superioridade desta última e assegurar que os benefícios fiscais não se desviem dos parâmetros jurídicos ali fixados.

Concentraremos a exposição nos precedentes do Supremo Tribunal Federal, embora se saiba que, no direito brasileiro, o controle preventivo de constitucionalidade não se dê apenas no âmbito deste Tribunal. De maneira simplificada, podemos dizer que há principalmente⁵²⁷ duas maneiras de fazer chegar o debate em torno da constitucionalidade de leis concessivas de incentivos fiscais ao conhecimento do Supremo Tribunal Federal: incidentalmente, no âmbito do controle concreto de constitucionalidade, por meio de recurso extraordinário, e pela via da ação direta, no controle abstrato de constitucionalidade. Na primeira hipótese, a questão constitucional é suscitada para amparar indiretamente o interesse subjetivo de quem a suscita; na segunda, é a própria lei em tese que se discute, sem que haja outro interesse reconhecido, a não ser o de proteção da ordem constitucional.

Destacaremos aqui cinco questões discutidas no âmbito no Supremo Tribunal Federal: (1) iniciativa legislativa comum ou concorrente em matéria de incentivo fiscal; (2) imprescindibilidade de prévia edição de convênio no âmbito do Conselho de Política Fazendária, com a aprovação unânime de todos os membros, para instituição de benefícios fiscal relativo a ICMS; (3) observância do princípio da legalidade e da exigência de lei específica, segundo prevê o art. 150, §6º da Constituição de 1988, (4) proibição de que a concessão de incentivo fiscal possa condicionar ou reduzir o valor da parcela que deve ser partilhada com outros entes federados, por força de norma constitucional, e (5) impossibilidade de o Tribunal atuar como legislador positivo e estender benefício fiscal a contribuinte inicialmente não agraciado, com fundamento no princípio da isonomia.

⁵²⁷ Dizemos “principalmente” para deixar claro que não são os únicos meios, embora sejam os mais comuns. O tema é suscitado, por exemplo, também por meio de pedido de Suspensão de Segurança (*e.g.* SS n.4653/PB, relator Ministro Ayres Britto, julgamento em 3.8.2012) e pedido de Suspensão dos Efeitos de Antecipação de Tutela (*e.g.* STA n. 657/PB, relator Ministro Ayres Britto, julgamento em 10.7.2012).

A primeira questão já foi aqui debatida. A orientação do Supremo Tribunal Federal é clara no sentido que à lei concessiva de incentivo fiscal não se aplica a reserva de iniciativa prevista no §1º do art. 61, tampouco a do art. 165 da Constituição Federal de 1988. A primeira diz respeito apenas à matéria legislativa dos territórios federais e não pode ser ampliada para todas as exações da União. A segunda concerne às leis de natureza propriamente orçamentária, em cuja categoria não se incluem os incentivos fiscais.

O segundo tema diz respeito diretamente ao problema da “guerra fiscal”,⁵²⁸ questão sensível do pacto federativo. É conhecida a orientação do Supremo Tribunal Federal, fundada no art. 155, § 2º, XII, “g” da Constituição, de que a prévia celebração de convênio entre Estados-membros e Distrito Federal é condição indispensável para instituição válida de incentivo fiscal que afete o imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS). A tese consta de inúmeros precedentes da Corte⁵²⁹ e fundamenta-se no escopo de conferir tratamento federativo uniforme ao ICMS e assim evitar concorrência fiscal predatória na cobrança desse imposto. A lei que estabelece a exoneração tributária sobre ICMS deve ser precedida pela manifestação, obtida no âmbito do Conselho de Política Fazendária, por parte de todos demais entes federados do mesmo nível, que deverão anuir unanimemente quanto à concessão do benefício fiscal pretendida. Do contrário, será inconstitucional a lei por vício de forma.

Recentemente, tema foi objeto da proposta de Súmula Vinculante n. 59 no âmbito do Supremo Tribunal Federal. De autoria do Ministro Gilmar Mendes, a proposta está

⁵²⁸ A “guerra fiscal” representa a luta fratricida entre Estados-membros e Municípios para captação de recursos da iniciativa privada, por meio da concessão de incentivos da natureza tributária. O fato não é novidade no Brasil, já se tendo notícia de problema semelhante desde a República Velha, usando-se, na época, de agravamentos tributários, em vez de desonerações. Mas é depois de 1988 que a situação torna-se mais grave. Com a perda da capacidade de investimento do Estado brasileiro e com a União concentrando cada vez mais receitas, os demais entes políticos passam a ver no capital privado sua última esperança para sua crise econômica e, nas desonerações tributárias, o meio de alcançá-lo. O resultado já se sabe: disputas estereis em que nenhum dos entes políticos sai ganhando. Perdem todos, especialmente a Federação. BERCOVICI, Gilberto. **Desigualdades Regionais, Estado e Constituição**. São Paulo: Max Limonad, 2003, p.173 e 184.

⁵²⁹ São muitos os precedentes nesse sentido: BRASIL, SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE n. 1.247/PA, relator Ministro Dias Toffoli, Plenário, julgamento em 1.6.2011; BRASIL, SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE n. 2376/RJ, relator Ministro Marco Aurélio, Plenário, julgamento em 1.6.2011; BRASIL, SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE n. 286/RO, relator Ministro Maurício Corrêa, julgamento em 22.5.2002; BRASIL, SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE n. 2.722/PR, relator Ministro Gilmar Mendes, julgamento em 22.11.2006; BRASIL, SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE n. 3.312/MT, relator Ministro Eros Grau, julgamento em 16.11.2006, entre outros.

redigida nos seguintes termos: “Qualquer isenção, incentivo, redução de alíquota ou de base de cálculo, crédito presumido, dispensa de pagamento ou outro benefício fiscal relativo ao ICMS, concedido sem prévia aprovação em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, é inconstitucional.”

É interessante anotar que o disposto na alínea “g”, do inciso XII do o § 2º art. 155 da Constituição Federal não alude à necessidade de manifestação unânime dos demais Estados-membros e do Distrito Federal. A disposição prevê apenas que cabe a lei complementar “regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”. A unanimidade é exigência do art. 2º, § 2º, da Lei Complementar n. 24, de 1975, que determina: “A concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados; a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes”.⁵³⁰ No entanto, é orientação pacífica do Supremo Tribunal Federal que o caso não se trata de ofensa reflexa ou indireta. Desatendido o procedimento de deliberação previsto na Lei Complementar n. 24, de 1975, resta violada diretamente a própria disposição do art. 155, § 2º, XII, “g” da Constituição de 1988.

A terceira questão concerne à observância do princípio da legalidade em matéria benefício fiscal e da exigência de lei específica prevista no art. 150, §6º da Constituição de 1988. O exame dos precedentes do Supremo Tribunal Federal faz ver que a regra citada é empregada, com certa frequência, para negar a extensão de benefício fiscal a outros tributos não expressamente previstos na norma⁵³¹ ou outros sujeitos originariamente não agraciados com a vantagem fiscal. Combinado com o art. 155, §2º, XII, “g”, a regra serve também para fundamentar a inconstitucionalidade de benefícios fiscais estabelecidos sem qualquer amparo legal ou com base autorizações genéricas (delegações).⁵³²

Não são muitos os precedentes do Supremo Tribunal Federal nos quais a ausência

⁵³⁰ As disposições dos arts. 2º, § 2º, e 4º são objeto da Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental n. 198/DF, proposta em 2009 pelo Governador do Distrito Federal, que ainda tramita no Supremo Tribunal Federal e tem como relator o Ministro Dias Toffoli.

⁵³¹ BRASIL, SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, Recurso Extraordinário n. 399667, relator Ministro Joaquim Barbosa, julgamento em 18.10.2011.

⁵³² BRASIL, SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2688/PR, relator Ministro Joaquim Barbosa, Plenário, julgamento em 1.6.2011; BRASIL, SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2345/SC, relator Ministro Cezar Peluso, julgamento em 30.06.2011.

de lei *específica* é apontada como argumento para declaração de inconstitucionalidade de incentivo fiscal criado por lei genérica, ou seja, “não específica”. Com esse fundamento, destacamos a decisão proferida no julgamento da ADI n. 3.462/PA, na qual se declarou a nulidade, por contraria o art. 150, §6º da Constituição, de lei do Estado do Pará que autorizava genericamente o Executivo a conceder remissão e anistia.⁵³³ A disposição consistiria de delegação legislativa indevida, visto que a norma constitucional exige lei formal para cada caso.

O quarto tema relativo à jurisprudência Supremo Tribunal Federal que aqui destacamos é a orientação assumida pela Corte no sentido de que a concessão de incentivos fiscal não poderá reduzir ou condicionar o repasse a que fazem jus outros entes federados, nos impostos sujeitos à partilha constitucional. A questão se apresenta nos tributos cujas receitas são divididas entre dois entes federados diversos. É o caso do ICMS, que é instituído e cobrado pelos Estados, mas um quarto de suas receitas pertencem aos municípios, na forma do art. 158, IV, da Constituição Federal.

A orientação foi firmada no julgamento do Recurso Extraordinário n. 572.772/SC, de relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski. No julgamento, o Supremo Tribunal Federal, por decisão unânime, julgou improcedente o recurso do Estado de Santa Catarina para reconhecer que a parcela da arrecadação do ICMS a que fazia jus o Município de Timbó, por força do art. 158, IV, da Constituição Federal, não poderia sujeitar-se à condição prevista em programa de benefício fiscal daquele Estado. Deveria ser repassada imediatamente pelo Estado ao Município em questão.

O caso versava sobre incentivo fiscal concedido, na forma de postergação do recolhimento do valor devido a título de ICMS pelas empresas instaladas no território daquele Estado.⁵³⁴ O diferimento acabava por reduzir também os valores repassados aos municípios, que só receberiam imediatamente um quarto do que fariam jus, de acordo com a Constituição Federal. Por essa razão, a retenção dos valores partilhados com a municipalidade configuraria “indevida interferência do Estado no sistema constitucional de

⁵³³ BRASIL, SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 3462/PA, relatoria Ministra Carmén Lúcia, julgamento em 15.9.2010.

⁵³⁴ Referindo-se ao caso em comento, Fernando F. Scaff e Alexandre C. da Silveira observam que “o Plenário da Suprema Corte foi além do objeto da controvérsia, para afirmar explicitamente que mesmo isenções e benefícios fiscais só podem ser concedidos com a parcela da arrecadação que não se destina à repartição”. SCAFF, Fernando Facury; SILVEIRA, Alexandre Coutinho da. Competência Tributária, transferências obrigatórias e incentivos fiscais. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando; BRAGA, Carlos. **Federalismo fiscal**: questões contemporâneas. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010, p. 295.

repartição de receitas tributárias” e, por conseguinte, ofensa à autonomia federativa do ente, segundo consta do acórdão.

A decisão certamente representa caso-líder na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e alterou o entendimento da Corte a respeito do tema. Assentou-se que os valores que devem ser repassados por força das regras constitucionais de partilhas são de titularidade dos entes que os recebem e não podem sujeitar-se a reduções e condicionamentos arbitrários. A mesma tese foi aplicada também em outros julgamentos que cuidavam do mesmo benefício.⁵³⁵ E, ao que tudo indica, a orientação deve ser aplicada também benefícios fiscais federais, especialmente àqueles que têm por base a legislação do imposto de renda e do imposto sobre produtos industrializados e podem reduzir sensivelmente o montante de receitas que compõem o Fundo de Participação dos Estados e para o Fundo de Participação dos Municípios.⁵³⁶

O quinto aspecto que destacamos nos precedentes do Supremo Tribunal Federal diz respeito à tese da impossibilidade de o Judiciário ampliar a abrangência de regra de incentivo para, com fundamento no princípio da isonomia, acolher casos não expressamente previstos pelo texto da lei. A orientação assentada nega veementemente essa forma de atuação, como se observa no seguinte julgado:

A exigência constitucional de lei em sentido formal para a veiculação ordinária de isenções tributárias impede que o Judiciário estenda semelhante benefício a quem, por razões impregnadas de legitimidade jurídica, não foi contemplado com esse "favor legis". A extensão dos benefícios isençionais, por via jurisdicional, encontra limitação absoluta no dogma da separação de poderes. Os magistrados e Tribunais, que não dispõem de função legislativa – considerado o princípio da divisão funcional do poder –, não podem conceder, ainda que sob fundamento de isonomia, isenção tributária em favor daqueles a quem o legislador, com apoio em critérios impessoais, racionais e objetivos, não quis contemplar com a vantagem desse benefício de ordem legal. Entendimento diverso, que reconhecesse aos magistrados essa anômala função jurídica, equivaleria, em última análise, a converter o Poder Judiciário em

⁵³⁵ No mesmo sentido e tendo por objeto o mesmo benefício fiscal (PRODEC), ver também: AI 645.282-ED, Rel. Min. Cármen Lúcia, julgamento em 1º.2.2011, Primeira Turma, DJe 18.2.2011; RE 531.566-AgR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, julgamento em 9.6.2009, Segunda Turma, DJe 1º.7.2009; RE 477.854, Rel. Min. Ellen Gracie, julgamento em 28-4-2009, Segunda Turma, DJe de 22.5.2009; RE 459.486-AgR, Rel. Min. Celso de Mello, julgamento em 11.11.2008, Segunda Turma, DJe de 6.2.2009.

⁵³⁶ Quanto à impossibilidade dos valores relativos a benefícios fiscais no montante repassado ao Fundo de Participação dos Municípios, ver: Recurso Extraordinário n. 695.421/Al, relatora Ministra Cármen Lúcia, decisão monocrática, julgamento em 1.8.2012. Contra a possibilidade de desconsideração dos incentivos fiscais concedidos pela União para efeito de cálculo do FPM, ver: Suspensão de Tutela Antecipada n. 350/AL, relator Ministro Gilmar Mendes, Decisão monocrática, julgamento em 28.10.2009.

inadmissível legislador positivo, condição institucional que lhe recusa a própria Lei Fundamental do Estado. Em tema de controle de constitucionalidade de atos estatais, o Poder Judiciário só deve atuar como legislador negativo.⁵³⁷

Não obstante tratar-se de posição há muito consolidada na Corte, o argumento é rediscutido no Recurso Extraordinário n. 405.579/PA, julgado em 1º.12.2010. Embora tenha prevalecido mais uma vez a tese tradicional, chamam atenção os argumentos suscitados pelos votos divergentes, especialmente os proferidos pelos Ministros Ayres Britto e Gilmar Mendes.

A divergência contrapõe aspecto fundamental da orientação assentada: a dita impossibilidade de atuar como “legislador positivo”. Argumentou-se que, constatada a violação do a quebra da isonomia, o Tribunal não poderia ficar refém da alternativa entre julgar improcedente o pedido e declarar a nulidade da lei. Seria sim lícito conferir à regra de incentivo impugnada interpretação conforme à Constituição para estender a vantagem aos demais contribuintes em situação equivalente. Essa seria a forma mais adequada de superar a inconstitucionalidade verificada no caso, porque a violação da isonomia não constava do benefício fiscal em si, que não seria injustificado, mas do fato de estar restrito a certo grupo de contribuintes. Por isso mesmo, a declaração pura e simples da inconstitucionalidade, se fosse cabível⁵³⁸, levaria a supressão do fundamento legal em que se baseia a pretensão do recorrente.⁵³⁹

Na verdade, são dois os problemas a serem sucessivamente enfrentados no julgamento. Primeiro, se há ou não quebra de isonomia e, portanto, violação da norma constitucional. Segundo, como superar esse estado de inconstitucionalidade. O segundo passo só é dado depois do primeiro. Constatado que a medida legislativa em questão não respeita o princípio da isonomia, resta ao Supremo Tribunal Federal determinar a melhor forma de superá-lo, ou seja, a técnica de decisão mais apropriada a adotar. Nesse caso, propuseram os votos divergentes que a melhora saída seria aplicar extensivamente a mesma vantagem tributária aos recorrentes excluídos do benefício. A decisão assim posta

⁵³⁷ BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n. 360.461/MG, relator Ministro Celso de Mello, Segunda Turma, julgamento em 6.12.2005.

⁵³⁸ É importante destacar que o caso em comento trazia a questão constitucional incidentalmente, pela via do recurso extraordinário. Não se discutia a própria constitucionalidade, em tese, da lei concessiva do benefício fiscal. Isso, contudo, não afasta a possibilidade da técnica de decisão apontada, nem a validade dos argumentos em debate.

⁵³⁹ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo G. Gonet. **Curso de Direito Constitucional**, 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 1125.

não inova na ordem jurídica, nem exerce função legislativa. Rigorosamente, não se acrescentam novos incentivos fiscais, além daqueles que já prevê a lei. Apenas corrige-se a abrangência, para adequá-la ao mandamento constitucional, sem afrontar a teleologia da regra de incentivo posta.

Como já se disse, não foi essa a posição que, ao final, prevaleceu, mas a solução proposta é consentânea à orientação adotada pelo Supremo Tribunal Federal em diversos outros casos, nos quais a preocupação em não atuar como legislador positivo não preponderou.⁵⁴⁰ Não há por que excluir o uso dessa técnica de decisão exclusivamente em matéria de incentivos fiscais.

6.6.3 Controle material e prognóstico legislativo

O estudo dos precedentes indicados revela que a atuação do Supremo Tribunal Federal, em relação aos incentivos fiscais, tende a ficar circunscrita ao exame de aspectos formais, sem discutir o conteúdo da lei que os institui. A Corte, em geral, limita-se discutir problemas relativos à inconstitucionalidade formal, notadamente: a iniciativa, a exigência de lei especial e a necessidade de celebração prévia de convênio. Os principais – senão únicos – casos em que se chegou a discutir o conteúdo da norma de incentivo, tomando como parâmetro a isonomia, são aqueles em que se recusou a possibilidade de ampliar aplicação da regra para outros sujeitos não previstos na lei instituidora.

Seria então o conteúdo das regras de incentivo fiscal insindicável do ponto de vista jurisdicional? Certamente, não. A despeito do considerável grau de discricionariedade política que é ínsita a conformação dos instrumentos legislativos de incentivo fiscal, o aspecto material dessas leis não está de todo excluído da apreciação judicial, inclusive no que refere ao prognóstico legislativo que incorpora em si.

⁵⁴⁰ É o caso, por exemplo, da decisão proferida no Recurso em Mandado de Segurança n. 22.305, em que estendeu pelo direito à revisão de vencimentos a categorias de servidores não previstas na lei que disciplinou a revisão. A técnica de decisão também não seria diversa da que o Tribunal empregou no julgamento da ADPF n. 132/RJ, na qual conferiu interpretação conforme à Constituição ao art. 1.723 do Código Civil, para “excluir do dispositivo em causa qualquer significado que impeça o reconhecimento da união contínua, pública e duradoura entre pessoas do mesmo sexo como família.” Não se pode deixar de mencionar também a extensão da aplicação da lei de greve (Lei n. 7.783/89) aos servidores públicos: Mandado de Injunção n. 670/ES, relator Ministro Gilmar Mendes, Plenário, julgamento em 25.10.2007; Mandado de Injunção n. 712, relator Ministro Eros Grau, Plenário, julgamento em 25.10.2007.

O julgamento do Supremo Tribunal Constitucional, em sede de controle abstrato de constitucionalidade, pode infirmar a prognose estabelecida pelo legislador na regra de incentivo fiscal, se verificar que a estratégia normativa adotada não é concretamente compatível com o objetivo pretendido. O prognóstico legislativo a que nos referimos a relação de meio e fim a que dá forma a regra de incentivo fiscal. É projeção de resultados materiais em que se baseia qualquer regra desse tipo e que justifica a exoneração fiscal e o tratamento diferenciado estabelecido.

Já dissemos que as leis de incentivo configuram instrumentos de ação do estatal na sociedade, ferramentas legislativas voltadas à consecução de determinados objetivos materiais. Partem de condições reais e historicamente verificáveis e tem em vista a produção de efeitos externos. Também afirmamos que tanto a definição de objetivos, quanto dos meios faz-se no interior do ordenamento jurídico, na forma da lei. Sendo assim, não nos parece demasiado pretender que esse prognóstico legislativo, essa relação de meio e fim que está posta da norma do benefício fiscal, submeta-se, em alguma medida, ao controle judicial, especialmente pela via do controle abstrato. Trata-se de verificar: (1) se o objetivo colhido pelo legislador está de acordo com aqueles previstos na Constituição, (2) se o meio acolhido é apto a realizá-lo e (3) se a renúncia fiscal criada não é excessiva e guardar proporcionalidade com o propósito que a justifica. Tem-se, nesse caso, forma de controle de resultados, que não se limite ao controle do processo de formação da lei, nem se resume ao cotejo entre o texto da lei e a norma constitucional. Depende também do exame fático tanto das condições vigentes à época da concessão, quanto das circunstâncias nas quais a lei é aplicada.

As leis que instituem benefícios fiscais criam uma forma de tratamento diferenciado em favor de certos contribuintes e o justificam no propósito incentivar uma conduta de interesse público e assim produzir resultado externo concreto correspondente a uma finalidade acolhida no texto constitucional. O propósito a que servem, obviamente, não pode ser injurídico, nem antirrepublicano, e deve ser compatível com os interesses acolhidos na ordem constitucional.

O meio escolhido precisa também ser adequado ao fim. É fundamental que se possa verificar, concretamente, se as medidas jurídicas escolhidas pelo legislador, de fato, tem ou não o condão de lograr os objetivos a que se propõe e em que grau ou medida podem fazê-lo. A inaptidão conduz à ineficácia material de regra em relação à finalidade que a justifica.

Se contável já de início, revela falha na prognose legislativa e pode implicar a inconstitucionalidade da lei. Se constatável *a posteriori*, cabe verificar, tanto quanto possível, causa de ineficácia, que poderá decorrer de sua inadequação, ante a mudança das circunstâncias fáticas em que se insere, ou simplesmente do conflito com outros elementos da ordem econômica e social.

A mudança das circunstâncias fáticas que envolvem a norma, quando a tornam incongruente em relação ao propósito a que deve se orientar, podem dar ensejo ao reconhecimento de sua inconstitucionalidade. Nesse caso, “a norma legal que não podia ser acoimada de inconstitucional ao tempo de sua edição”, explica o Ministro Gilmar Mendes, “torna-se suscetível de censura judicial em virtude de uma profunda mudança nas relações fáticas, configurando o processo de inconstitucionalização”.⁵⁴¹ A inconstitucionalidade, quando constatada, seria assim superveniente.

Como exemplo da possibilidade de mudança nas circunstâncias de fato afetarem a validade de lei em vigor, cite-se o precedente firmado no julgamento da ADI n. 875. No julgamento, o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade sem pronúncia de nulidade dos do art. 2º, incisos I e II, §§ 1º, 2º e 3º, e do Anexo Único, da Lei Complementar n. 62, de 1989, que estabelecem critérios para rateio dos recursos do Fundo de Participação dos Estados. Entendeu o Tribunal que a alteração da realidade socioeconômica dos destinatários das transferências tornou os critérios – fixos e estabelecidos pela lei complementar há mais de vinte anos – incompatível com a finalidade de “promover o equilíbrio socioeconômico entre Estados”, prescrita no art. 161, III, da Constituição Federal de 1988.⁵⁴²

Há também hipóteses em que não atingimento do objetivo a que se orienta a regra decorre de fatores absolutamente externos e que, em princípio, não têm o condão de repercutir em relação à validade da regra de incentivo. O caso é de ineficácia material pura e simples. Não existe rigorosamente inadequação entre o meio adotado e o resultado pretendido. O meio é potencialmente eficaz e, portanto, adequado, mas não logra o resultado porque outros fatores sociais e econômicos o impedem.

Não se pretende, decerto, que a ineficácia pura e simples das regras de incentivos

⁵⁴¹ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo G. Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 1121.

⁵⁴² BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 875, relator Ministro Gilmar Mendes, Plenário, julgamento em 24.2.2010.

fiscais venha sempre a afetar a validade dessas disposições. Não é disso que se trata. O que está em questão é simplesmente confrontar o benefício fiscal com o parâmetro constitucional da proporcionalidade e abrir o debate jurídico a elementos da realidade fática.⁵⁴³

Decerto o exame de adequação e proporcionalidade não é tarefa fácil e põe em xeque os próprios limites da função jurisdicional. Ainda assim, parece ser caminho indispensável para o controle material dos incentivos fiscais. Não fosse possível avaliar a adequação interna da regra em relação aos propósitos visados e seu efetivo atingimento *in concreto*, a finalidade enunciada para constituição da vantagem fiscal haveria de se converter em mero elemento retórico, sem qualquer força jurídica. Desatendidos os propósitos da regra de incentivo, a previsão converte-se em privilégio injustificado e em desperdício de recursos públicos. Aliás, mencionamos também a necessidade de examinar se a renúncia fiscal criada não é excessiva e se guarda proporcionalidade com o objetivo que a justifica. Embora desejável, reconhecemos esse parâmetro de controle é bastante fluído e dificilmente pode amparar juízo de inconstitucionalidade da norma de incentivo fiscal. Há o risco de que o arbítrio judicial substitua o arbítrio do legislador.

De mais a mais, vale destacar que, este tópico exposição, ao contrário do anterior, já não descreveu pura e simplesmente a orientação perfilada nos precedentes da Corte. Quer-se, mais propriamente, postular a possibilidade de aplicação do controle de fatos e prognósticos legislativos às leis que instituem benefícios fiscais, à maneira do que já procedeu o Tribunal em outros diversos outros precedentes de sua jurisprudência que não cuidam da matéria em exame. Embora infrequente, é possível que seja esta a principal alternativa para permitir o controle material das leis de incentivo fiscal em juízo.

⁵⁴³ Embora não se tenha notícia de julgamentos recentes em que o Supremo Tribunal Federal tenha invalidado leis de incentivo fiscal com base na violação do princípio da proporcionalidade, não são raros os precedentes nos quais a declaração de constitucionalidade ou inconstitucionalidade é dependente da apreensão de elementos da realidade social e econômica. Cite-se, como exemplo, a conhecida ADI-MC 855, em que se discutia a validade de lei estatual que estabelecia a obrigatoriedade de pesagem, à vista do consumidor, de botijões de gás liquefeito de petróleo, ao argumento de que a implementação dessa providência acabaria por dificultar a venda do produto e encarecer seu custo. MENDES, Gilmar Ferreira. Controle Abstrato de Constitucionalidade: ADI, ADC e ADO: comentários à Lei n. 9.868/99, São Paulo: Saraiva, 2012, p. 287 e ss.

CONCLUSÃO

A concessão de incentivos fiscais é resultado do exercício da competência tributária. Quem pode impor o tributo, pode também instituir exoneração: são duas manifestações do mesmo poder. Mas os problemas jurídicos que suscitam não são exatamente os mesmos que se apresentam ordinariamente no debate tributário. A questão fundamental do Direito Tributário é posta ao avesso.

Já não se trata apenas de resguardar interesse privado do contribuinte contra a tributação indevida, excessiva ou exigida a destempo. O conflito entre fisco e contribuinte dá lugar à cooperação, e a norma tributária converte-se em instrumento jurídico de indução de comportamentos e transformação da realidade social. Por isso, no estudo do tema, mais do que destacar apenas a forma e a intensidade que a regra de incentivo opera em relação ao dever fiscal, é fundamental verificar também a maneira como afeta a arrecadação fiscal e a conduta dos destinatários legais.

Os incentivos fiscais fazem questionar os limites que circunscrevem o debate jurídico-tributário e a tradicional separação entre Direito Tributário e Direito Financeiro. Se, de um lado, sua concessão altera a situação jurídica do contribuinte e reduz, em alguma medida, o encargo tributário que sobre ele recai, de outro, projeta efeitos que estão além da relação jurídica tributária, e atingem o orçamento público e o comportamento dos contribuintes e cidadãos em geral. O fenômeno jurídico da desoneração fiscal encontra-se dividido entre esses dois setores do ordenamento jurídico. Os próprios conceitos de incentivo e de renúncia fiscal, de certo modo, trazem em si a divisão: o primeiro indica a face positiva das exonerações – o estímulo – e suas repercussões tributárias, o segundo, a face negativa – o custo, a perda – e seu impacto financeiro-orçamentário.

Ganham destaque os elementos pragmáticos da atividade tributária: as finalidades e os efeitos que podem ser produzidos da regra jurídica, temas que normalmente não têm espaço destacado no âmbito tributário, a não ser de forma marginal, no campo extrafiscalidade. É exatamente nesse espaço teórico demarcado pela noção de “extrafiscalidade” que as questões relativas ao tema em exame se inserem na dogmática jurídica do tributo. Benefícios fiscais não são instrumentos de arrecadação, a serviço da fiscalidade, como as regras tributárias em sentido estrito. Têm em vista outros objetivos, servem à extrafiscalidade. São instrumentos de intervenção na sociedade e na ordem

econômica.

A noção de benefício fiscal parte de duas premissas. A primeira é que qualquer imposição tributária produz, em maior ou menor medida, um efeito de desestímulo em relação à atividade ou conduta sobre a qual incide. A segunda é que este efeito pode ser, com maior ou menor êxito, planejado e evitado pelo legislador, mediante alteração da norma tributária, quando convenha estimular a atividade à qual se aplica. A concessão de qualquer incentivo fiscal representa, portanto, tentativa de manipulação consciente do efeito de indução que decorre das regras tributárias.

Para dar conta dos diferentes aspectos abarcados pelas leis de incentivos, propomos modelo de análise tricotômico, atento aos seguintes elementos: finalidade, regra jurídica e efeito. Falamos então em: finalidade de incentivo, regra de incentivo e efeitos de incentivo e efeito de renúncia. Os três são elementos da mesma realidade.

A finalidade está subjacente à regra jurídica de incentivo e justifica sua instituição. Trata-se da projeção de um efeito externo que se pretende alcançar por meio de certa providência jurídica. Sem que se considere o elemento finalístico, a noção em exame desfigura-se como tal. Haverá, *e.g.*, remissão, isenção ou anistia, mas não benefício fiscal. É o elemento pragmático, o propósito consciente de interferir positivamente no comportamento dos contribuintes, que permite agrupar os diferentes instrumentos tributários sob essa denominação comum.

No nível de análise da regra jurídica, está a providência eleita pelo legislador como meio para alcançar o efeito projetado. Não existe uma única forma jurídica que caracterize todo o conjunto dos incentivos fiscais. São vários os instrumentos jurídicos que se incluem na categoria e podem ser empregados com o objetivo de fomento. Mas todos têm em comum, do ponto de vista da eficácia interna, a capacidade de reduzir o encargo fiscal, em sentido amplo, e assim produzir algum efeito de incentivo em relação à conduta visada.

O último aspecto de que tratamos é o da eficácia social ou externa. A regra de incentivo apresenta duas eficácias típicas: efeito externo de incentivo e efeito externo de renúncia. O primeiro concerne à realização concreta das condutas visadas pela norma, o segundo, às suas repercussões orçamentárias, ou seja, à perda de arrecadação tributária. Ambos ocorrem paralelamente e devem ser assim concebidos, como lados opostos da mesma moeda.

Essa forma de enxergar o fenômeno da exoneração fiscal, assim dividido em três

partes, favorece a análise pragmática das leis de incentivo e permite dar conta de incentivo e renúncia fiscal como dois aspectos de um só fenômeno jurídico. Relacionando finalidade e eficácia, é possível contrastar, tanto quanto possível, a projeção de efeitos contida na regra e o estado de coisas concreto a que dá lugar. Abre-se, assim, a possibilidade de discutir-se a eficácia material dos incentivos fiscais, bem como sua adequação em relação aos objetivos visados.

Embora seja tema em que vigora ampla liberdade de conformação do legislador, a concessão de incentivos fiscais não é inteiramente discricionária. Faz-se nos limites estabelecidos pela Constituição Federal e submete-se aos diferentes parâmetros e instrumentos jurídico de controle nela previstos. Afora as normas do regime tributário que também se aplicam a essas exonerações, o ordenamento jurídico em vigor prevê também disposições específicas, que se propõem a limitar e conferir transparência aos incentivos fiscais.

Na prática institucional, nem todos os preceitos vigentes não são rigorosamente cumpridos. Nota-se a dificuldade de identificar e quantificar precisamente o montante das renúncias fiscais realizadas, bem como a propensão de que as leis que estabelecem incentivos fiscais permaneçam indiscriminadamente em vigor por muitos anos. Muitas vezes, não há sequer avaliação quanto aos resultados concretos que produzem. O controle judicial, por sua vez, tem atuação restrita na matéria e não costuma imiscuir-se no aspecto substantivo dessas medidas de estímulo. Limita-se, quase sempre, ao exame de aspectos de forma e procedimento.

Nesse contexto, a necessidade de cumprir e aperfeiçoar os parâmetros e instrumentos jurídicos de controle hoje existentes cresce na mesma proporção do número de benefícios instituídos e do volume de receitas renunciadas. Fica claro que conter e fiscalizar a concessão de incentivos fiscais faz parte da missão de proteger o patrimônio e o interesse público. E, quanto mais frequente o uso dessas medidas, maior a importância que adquire essa tarefa.

REFERÊNCIAS

- ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Financeiro Brasileiro**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.
- ADAMS, Charles. **For good an evil – The impact of taxes on the course of civilization**. 2ª. New York: Mandison Books, 1993.
- AFTALIÓN, Enrique R. VILANOVA, José, RAFFO, Julio. **Introducción al Derecho**, 4ª ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2004.
- ALEXY, Roberto. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Trad. Virgílio Afonso da Silva. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012.
- ALABERN, Juan Enrique Varona. **Extrafiscalidad y Dogmática Tributaria**. Madrid: Marcial Pons, 2009.
- ALMEIDA, Francisco, Carlos R. Uma Abordagem Estruturada da Renúncia de Receita Federal. **Revista do Tribunal de Contas da União**. Brasília, v. 31, n. 84, p.19-62, abr./jun., 2000.
- _____. A Renúncia de Receita como Fonte Alternativa de Recursos Orçamentários, **Revista do Tribunal de Contas da União**, Brasília, v. 32, n. 88, p. 54-65, abr./jun. 2001.
- ALTAMIRANO, Alejandro C. El Derecho Constitucional a un ambiente sano, Derechos Humanos y su vinculación con el Derecho Tributario. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo, ano 9, n. 40, p. 31-91, set.-out. 2001.
- AMARAL JÚNIOR, José Levi Mello do. **Memória Jurisprudencial - Ministro Aliomar Baleeiro**. Brasília: Supremo Tribunal Federal, 2006.
- _____. **Medida Provisória: edição e conversão em lei, teoria e prática**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- AMARAL, Pedro Henrique do. **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.
- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 11ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005.
- AMATUCCI, Andrea; D'AMATI, Nicola. **Historia del Derecho de la Hacienda Pública y del Derecho Tributario en Italia: el aporte del pensamiento jurídico financier de la Italia Meridional**, Bogotá: Editorial Temis, 2004.
- ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Infrações e Sanções Tributárias**. São Paulo: Dialética, 2003.
- ASSUNÇÃO, Matheus Carneiro. **Incentivos Fiscais em Tempos de Crise: impactos e reflexos financeiros**. Revista da PGFN, v.1, p. 99-121, 2011.
- ATALIBA, Geraldo. Apontamentos de Ciência das Finanças, Direito Financeiro e

Tributário. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 1969.

_____. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6^a ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

ATIENZA, Manuel; MANERO, Juan Ruiz. **Ilícitos Atípicos**. 2^a ed. Madrid: Trotta, 2006.

_____. **Las Piezas del Derecho**. 4^aed. Madrid: Ariel, 2006.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da Definição à Aplicação dos Princípios Jurídicos**. 4^a ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

_____. **Teoria da Igualdade Tributária**. 2^a ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

AVI-YONAH, Reuven S. Os Três Objetivos da Tributação, trad. Luís Flávio Neto, **Revista Direito Tributário Atual**, n. 22, p. 7-29, São Paulo, 2008.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças e à Política Fiscal**. 3^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 1964.

_____. **Direito Tributário Brasileiro**. 11^a ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

_____. **Alguns Andaimas da Constituição**. Rio de Janeiro: Aloísio Maria de Oliveira Editor, 1950.

_____. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7^a ed. rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional n.º 10/1996 por Misabel Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**. São Paulo: Noeses, 2006.

_____. **Elisão Tributária: limites normativos**. São Paulo (Tese de Livre-docência), USP, 2008.

BARRETO, Aires F.; BARRETO, Paulo Ayres. **Imunidades Tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar**, 2^a ed. São Paulo: Dialética, 2001.

BARROS, Sérgio Resende de. **A Iniciativa das Leis Tributárias**, Revista Jurídica 9 de Julho, São Paulo, SP, v. 3, p. 43-53, 2003. Disponível em: <http://www.srbarros.com.br/pt/a-iniciativa-das-leis-tributarias.cont>. Acesso em: 12 maio 2012.

BARROSO, Luís Roberto. Intervenção do Domínio Econômico. **Boletim de Direito Administrativo**. v.12, n.4, São Paulo, abr., 1996. p.183-93.

_____. Modalidades de Intervenção do Estado na Ordem Econômica – Regime Jurídico das Sociedade de Economia Mista – Inocorrência de Abuso de Poder Econômico. **Revista Forense**. Rio de Janeiro, v. 94, n.343, p.293-312, jul./set, 1998.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3^a ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BENEVIDES FILHO, Maurício. **A Sanção Premial no Direito**. Brasília: Brasília Jurídica, 1999.

BERCOVICI, Gilberto. Constituição Econômica e Desenvolvimento. **Revista de Academia de Direito Constitucional**. Curitiba, vol. 5, p. 203-219, 2004.

_____. **Desigualdades Regionais, Estado e Constituição**. São Paulo: Max Limonad, 2003.

BERTI, Enrico. **As Razão de Aristóteles**. 2ª ed. Trad. Dion D. Macedo. São Paulo: Loyola, 2002.

BERTI, Flávio de Azambuja. **Impostos, Extrafiscalidade e Não-confisco**. Curitiba: Juruá, 2003.

BETTI, Emílio. **Interpretação da lei e dos atos jurídicos**. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

BIELSA, Rafael. **Curso de Finanzas y Derecho Tributário**. Vol. I e II., Buenos Aires, 1971.

BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. 10ª ed. Trad. Maria Celeste C. L. dos Santos. Brasília: Editora Universidade de Brasília.

_____. **Da Estrutura à Função**: novos estudos de teoria do direito. Trad. Daniela B. Versiani, Barueir: Manole.

_____. BOBBIO, Norberto. **Direito e Poder**. Trad. Nilson Moulin. São Paulo: UNESP, 2008.

_____. **Teoria de Norma Jurídica**. 2ª ed. Trad. Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti. Bauru: Edipro, 2003.

_____. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. Trad. Maria Celeste Cordeiro dos Santos. 10ª ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1999.

BORGES, José Souto Maior. A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e sua inaplicabilidade a incentivos financeiros estaduais. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, ano 7, n. 63, p. 81-90, dez. 2000.

_____. **Introdução ao Direito Financeiro**. 2ªed. São Paulo: Max Limonad, 2005.

_____. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

BOTELHO, Paula Derzi. **Sonegação Fiscal e Identidade Nacional**. Belo Horizonte: Del Rey, 2005.

BRANCO, Paulo G., MEIRA, Liziane A., CORREIA NETO, Celso de Barros (Coords.). **Tributação e Direitos Fundamentais – conforme a jurisprudência do STF e STJ**. São Paulo: Saraiva, 2012.

BRANDÃO MACHADO. Apresentação. In: MORAES, Oswaldo de. **Curso de**

Legislação Tributária. São Paulo: Saraiva, 1974.

BRASIL, Câmara dos Deputados. **Anuário Estatístico das Atividades Legislativas.** Ano 1 (2005). Brasília: Coordenação Edições Câmara, 2005.

_____. Consultoria de Orçamento e Fiscalização Financeira. **Nota Técnica n. 4/ 2011:** como tornar uma proposição legislativa compatível e adequada sob o prisma orçamentário e financeiro, versão 2012. Brasília: março, 2011.

BRASIL, IPEA. **Gastos Tributários do Governo Federal:** um debate necessário. Comunicados do IPEA, n. 117, 18 de outubro de 2011.

BRASIL, Ministério da Educação. Conselho Nacional de Educação. **Parecer n. 0055/2004.** Assunto: Diretrizes Curriculares Nacionais para o curso de graduação em Direito. Relatores: José Carlos de Almeida da Silva e Lauro Ribas Zimmer. Aprovado em 18.2.2004.

BRASIL, Ministério da Fazenda. Receita Federal do Brasil. **Demonstrativo de Gastos Governamentais Indiretos de natureza Tributária – (Gastos Tributários) 2005.** Brasília, set. 2004. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Arrecadacao/BenTributarios/default.htm>>. Acesso em: 20 out. 2007.

_____. **Estudos Tributários n. 12:** gastos governamentais indiretos de natureza tributária (Gastos Tributários – Conceituação). Brasília: abril de 2003.

_____. **Demonstrativo de Gastos Governamentais Indiretos de natureza Tributária – (Gastos Tributários) 2008.** Brasília, agosto, 2007. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Arrecadacao/BenTributarios/default.htm>>. Acesso em: 4 maio 2008.

_____. **Demonstrativo de Gastos Governamentais Indiretos de natureza Tributária – (Gastos Tributários) 2012.** Brasília, agosto, 2011. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributario/BensTributarios/2012/DGT2012.pdf>. Acesso em: 20 ago. 2012.

BRASIL, Ministério da Fazenda. **Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional.** Rio de Janeiro, 1954.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Embargos de Divergência em Recurso Especial n. 738.689/PR.** Relator Ministro Teori Albino Zavascki. Primeira Seção. Julgamento em 27.6.2007.

_____. **Recurso Especial n. 417.073/RS.** Relator Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgamento em 22.8.2007.

_____. **Recurso Especial n. 691.574/DF.** Relator Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgamento em 9.3.2006.

_____. **Recurso Especial n. 799.022/RS.** Relatora Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgamento em 1º.10.2007.

_____. **Recurso Especial n. 903.189/DF.** Relator Ministro Luiz Fux, julgamento em 16.12.2010.

_____. **Súmula n. 329.** Corte Especial. Aprovada em 2.8.2006.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direita de Inconstitucionalidade n. 155/SC.** Relator Ministro Octavio Gallotti, julgamento em 3.8.1998.

_____. **Ação Direita de Inconstitucionalidade n. 286/RO.** Relator Ministro Maurício Corrêa, julgamento em 22.5.2002.

_____. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 875.** Relator Ministro Gilmar Mendes, Plenário, julgamento em 24.2.2010.

_____. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 939.** Relator Ministro Ilmar Galvão, Plenário, julgamento em 15.12.1993.

_____. **Ação Direita de Inconstitucionalidade n. 1.247/PA.** Relator Ministro Dias Toffoli. Plenário, julgamento em 1º.6.2011.

_____. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.276-2.** Relatora Ministra Ellen Gracie, DJ 29.11.2002.

Ação Direita de Inconstitucionalidade n. 2.345/SC. Relator Ministro Cezar Peluso, julgamento em 30.6.2011.

_____. **Ação Direita de Inconstitucionalidade n. 2.376/RJ.** Relator Ministro Marco Aurélio, Plenário, julgamento em 1º.6.2011.

. _____. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.464/AP.** relatora Ministra Ellen Gracie, Plenário, julgamento em 11.4.2007.

_____. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.549.** Relator Ministro Ricardo Lewandowski, DJ 30.9.2011.

_____. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.643/RN.** Relator Ministro Carlos Velloso, Plenário, julgamento em 13.8.2003.

Ação Direita de Inconstitucionalidade n. 2.688/PR. Relator Ministro Joaquim Barbosa, Plenário, julgamento em 1º.6.2011.

_____. **Ação Direita de Inconstitucionalidade n. 2.722/PR.** Relator Ministro Gilmar Mendes, julgamento em 22.11.2006.

_____. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.724/SC.** Relator Ministro Gilmar Mendes, Plenário, julgamento em 24.9.2003.

_____. **Ação Direita de Inconstitucionalidade n. 3.312/MT.** Relator Ministro Eros Grau, julgamento em 16.11.2006.

_____. **Ação Direita de Inconstitucionalidade n.3.462/PA.** Relatora Ministra Carmén Lúcia, julgamento em 15.9.2010.

_____. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 3.512/ES.** Relator Ministro Eros Grau, julgamento em 12.2.2006.

_____. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 4.029/DF.** Relator Ministro Luiz Fux, julgamento em 8.3.2012.

_____. **Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n. 360.461-7/ MG.** Relator Ministro Celso de Mello, julgamento em 6.12.2005.

_____. **Agravo de Instrumento n. 669.557-AgR.** Relator Ministro Joaquim Barbosa, Segunda Turma, julgamento em 6.4.2010, DJe de 7.5.2010.

_____. **Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n. 360.461/MG.** Relator Ministro Celso de Mello, Segunda Turma, julgamento em 6.12.2005.

_____. **Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n. 468.801-0/SP.** Relator Ministro Eros Grau, DJ 15.10.2004.

_____. **Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n. 583.636/MS.** Relator Ministro Joaquim Barbosa, Segunda Turma, julgamento em 6.4.2010.

_____. **Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n. 630.997/MG.** Relator do Ministro Eros Grau, Segunda Turma, julgamento em 24.4.2007.

_____. **Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n. 142.348/MG.** Relator Ministro Celso de Mello, Primeira Turma, julgamento em 2.8.1994.

_____. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 586.705.** Relator Ministro Ricardo Lewandowski. Segunda Turma, julgamento em 23.8.2011.

_____. **Embargos de Divergência no Recurso Extraordinário n. 210.251/SP.** Relator para o acórdão Ministro Gilmar Mendes, DJ. 28.11.2003.

_____. **Mandado de Injunção n. 670/ES.** Relator Ministro Gilmar Mendes, Plenário, julgamento em 25.10.2007.

_____. **Mandado de Injunção n. 712.** Relator Ministro Eros Grau, Plenário, julgamento em 25.10.2007.

_____. **Recurso Extraordinário n. 134.573/SP,** de relatoria do Ministro Moreira Alves, Primeira Turma, DJ. 7.12.1990.

_____. **Recurso Extraordinário n. 199.9619-6/PE.** Relator Ministro Maurício Corrêa, DJ de 7.2.1997.

_____. **Recurso Extraordinário n. 203.755/ES,** de relatoria do Ministro Carlos Velloso, Segunda Turma, DJ 8.11.1996.

_____. **Recurso Extraordinário n. 344.331/PR.** Relatora Ministra Ellen Gracie, Primeira Turma, julgamento em 11.2.3002.

_____. **Recurso Extraordinário n. 399.667.** Relator Ministro Joaquim Barbosa,

_____ julgamento em 18.10.2011.

_____. **Recurso Extraordinário n. 522.716/RS.** Relator Ministro Joaquim Barbosa, julgamento em 8.5.2012.

_____. **Recurso Extraordinário n. 551.766,** relator Ministro Dias Toffoli, decisão monocrática, julgamento em 11.2.2011.

_____. **Recurso Extraordinário n. 552.686,** relator Ministro Dias Toffoli, decisão monocrática, julgamento em 11.2.2011.

_____. **Recurso Extraordinário n. 545.830,** relator Ministro Dias Toffoli, decisão monocrática, julgamento em 3.6.2011.

_____. **Recurso Extraordinário n. 547.478,** relator Ministro Dias Toffoli, decisão monocrática, julgamento em 29.3.2010.

_____. **Recurso Extraordinário n. 576.155/DF.** Relator Ministro Ricardo Lewandowski. Plenário, julgamento em 12.8.2012.

_____. **Recurso Extraordinário n. 577.348.** Relator Ministro Ricardo Lewandowski. Plenário, julgamento em 13.8.2009.

_____. **Recurso Extraordinário n. 695.421/Al.** Relatora Ministra Cármen Lúcia. Decisão monocrática, julgamento em 1º.8.2012.

_____. **Recurso Extraordinário no Agravo Regimental n. 480.107/PR.** Relator Ministro Eros Grau, Segunda Turma, julgamento em 3.3.2009.

_____. **Suspensão de Tutela Antecipada n. 350/AL.** Relator Ministro Gilmar Mendes, decisão monocrática, julgamento em 28.10.2009.

_____. **Súmula n. 544.** Plenário. Aprovada em 3.12.1969.

_____. **Súmula n. 668.** Plenário. Aprovada em 24.9.2003.

_____. **Suspensão de Segurança n.4.653/PB.** Relator Ministro Ayres Britto, decisão monocrática, julgamento em 3.8.2012.

_____. **Suspensão dos Efeitos de Antecipação de Tutela n. 657/PB.** Relator Ministro Ayres Britto, decisão monocrática, julgamento em 10.7.2012.

BRASIL, Tribunal de Contas da União. **Resolução Administrativa TCU n. 008/92.**

_____. **Instrução Normativa TCU n. 004/93.**

_____. **TC n. 015.052/2009-7,** Plenário, 11.4.2010.

BRIXI, Hana Polackova; SWIFT, Zhicheng Li; VALENDUC, Christian. Tax Expenditures: General Concept, Measurement, and Overview of Countries Practices. In: _____ **Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending the Tax System:** lessons from developed and transition economies. Washington: World Bank, 2004.

BROGINI, Gilvan. **Tributação e Benefícios Fiscais no Comércio Exterior**. Curitiba: Ibplex, 2008.

BUJANDA, Fernando Sainz de. **Hacienda y Derecho**. Vol. III. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1963.

_____. La Autonomía Del Derecho financiero en el cuadro de disciplinas de las Facultades de Derecho. **Revista da Faculdade de la Facultad de Derecho de la Universidade de Madrid**, vol. II, n.3, p.7-82, 1958.

BURMAN, Leonard E. Is the Tax Expenditure Concept Still Relevant?. **National Tax Journal**, vol. VLI, n. 3, p. 613-627, setembro, 2003,

BUSHMANN, Marcus Vinicius. A Extrafiscalidade, o princípio da proporcionalidade e ponderação de princípios no comércio exterior. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo, v.9, n.39, p.9-21, jul./ago., 2001.

CALDERARO, Francisco R. S. **Incentivos Fiscais: sua natureza jurídica**. São Paulo: Aduaneiras, s.d.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional**: teoria da constituição. 3ª ed. Coimbra: Almedina, 1998.

CARVALHO, Cristiano. **Teoria do Sistema Jurídico – direito, economia e tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

_____. CARVALHO, Cristiano. Tributação e Economia: uma introdução à análise do Direito Tributário. In: BARRETO et alli. **Segurança Jurídica na Tributação e Estado de Direito**. São Paulo: Noeses, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. São Paulo: Noeses, 2008.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

_____. **Teoria da Norma Tributária**. 2ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1981.

_____. **Direito Tributário**: fundamentos jurídicos da incidência. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

_____. “Guerra Fiscal” e o Princípio da Não-Cumulatividade no ICMS. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. (Coord.). **Interpretação e Estado de Direito**. São Paulo: Noeses/IBET, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros et alli. **Crédito-Prêmio de IPI**: estudos e pareceres. Barueri: Manole, 2005.

CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 11ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

_____. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

CHIESA, Clélio. **A Competência Tributária do Estado Brasileiro**: desonerações nacionais e imunidades condicionadas. São Paulo: Max Limonad, 2002.

CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária**. 3ª ed. São Paulo, Dialética, 2003.

_____. **ICM**: competência exonerativa: convênios de estados, imunidades, isenções, reduções e diferimentos. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1982.

CONTI, José Maurício. (Coord.). **Orçamentos Públicos**: a Lei 4.320/1963 comentada. São Paulo: RT, 2008.

_____. Iniciativa legislativa em matéria financeira. In: Fernando Facury Scaff; José Mauricio Conti. (Orgs.). **Orçamentos Públicos e Direito Financeiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

CONTI, José Maurício; CARVALHO, André Castro. O Controle Interno na Administração Pública Brasileira: qualidade do gasto público e responsabilidade fiscal. **Direito Público**, ano VIII, n. 37, Brasília, pp. 201-220, jan/fev 2011.

CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando; BRAGA, Carlos (Coords.). **Federalismo fiscal**: questões contemporâneas. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010.

CORRÊA, Walter Barbosa. **Contribuição ao Estudo da Extrafiscalidade**. São Paulo: 1964.

CORREAS, Óscar. **Crítica da Ideologia Jurídica**: ensaio sócio-semiológico. Trad. Roberto Bueno. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 1005.

CORREIA NETO; Celso de Barros. As Razões da Lei de Responsabilidade Fiscal. **Revista Tributaria e de Finanças Públicas**, v. 95, p. 63-94, 2010.

_____. O Orçamento Público e o Supremo Tribunal Federal. In: SCAFF, Fernando Facury; CONTI, José Maurício. (Orgs.). **Orçamentos Públicos e Direito Financeiro**. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 2011, p. 111-126.

CORTI, Horacio G. **Derecho Constitucional Presupuestario**. Buenos Aires: Lexis Nexis Argentina, 2007.

_____. **Derecho Financeiro**. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1997.

COSTA, Alcides Jorge. Algumas Notas sobre a Relação Jurídica Tributária. In: SCHOUERI, Luis Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio. (Coords.). **Direito Tributário**: estudos em homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998.

COSTA, Antonio José da. Extrafiscalidade dos tributos à luz da Constituição. **Revista da Faculdade de Direito das Faculdades Metropolitanas Unidas**. V.2, n.2, p.173-86. mar. 1988.

COSTA, José Guilherme Ferraz. **Seguridade Social & Incentivos Fiscais**. Curitiba: Juruá, 2007.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

CREVELD, Martin van. **Ascensão e declínio do Estado**. Trad. Jussara Simões. São Paulo: Martins Fontes, 2004.

DELGADO, José Augusto. Os direitos fundamentais do contribuinte. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, ano 12, n. 58, set./out. 2004, p. 11-61.

DEODATO, Alberto. **As Funções Extra-fiscais do Imposto**. Tese apresentada à Faculdade de Direito da universidade de Minas Gerais para concurso de professor catedrático de Ciência das Finanças, s.l., 1949.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. Princípios constitucionais que regem a renúncia da receita tributária. **Revista Internacional de Direito Tributário**, Belo Horizonte, v.1, n.1, jan./jun., 2004.

DI JOHN, Jonathan. **The Political Economy of Taxation and Tax Reform in Developing Countries**. Research Paper n. 2006/74, United Nations University, World Institute for Development Economics Research, jul., 2006. Disponível em: <www.wider.unu.edu/publications/working-papers/research-papers/2006/en_GB/rp_2006_74>. Acesso em: 10 set. 2008.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Discrecionalidade Administrativa na Constituição de 1988**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2001.

DOMINGUES, José Marcos. (Coord.). **Direito Tributário e Políticas Públicas**. São Paulo: MP Editora, 2008.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Incentivos Fiscais para o Desenvolvimento**. São Paulo: Bushatsky, 1970.

DUCROT, Oswald; TODOROV, Tzvetan. **Dicionário Enciclopédico das Ciências da Linguagem**. trad. Alice K. Miyashiro et alii. São Paulo: Perspectiva, 2007.

ECHAVE, Delia Teresa; URQUIJO, María Eugenia; GUIBOURG, Ricardo A. **Lógica, Proposición y Norma**. Buenos Aires: Ástrea, 2002.

ELALI, André. **Tributação e Regulação Econômica**: um exame de tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais. São Paulo: MP Editora, 2007.

_____. Incentivos Fiscais, Neutralidade na Tributação e Desenvolvimento Econômico: a questão das desigualdades regionais e sociais. In: MARTINS, Ives; ELALI, André, **Incentivos Fiscais**: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal. São Paulo: MP Editora, 2007, p. 37-66.

ENGISCH, Karl. **Introdução ao Pensamento Jurídico**. trad. J. Baptista Machado, 9ª ed.

Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2004.

ESPÍNOLA, Eduardo. **Garantia e Extinção das Obrigações Solidárias e Indivisíveis**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1954.

ESTEVAN, Juan Manuel Barquero. **La Función del Tributo en el Estado Social y Democrático de Derecho**. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales.

ESTIGARA, Adriana; PEREIRA, Reni; LEWIS, Sandra A. L. Barbon. **Responsabilidade Social e Incentivos Fiscais**. São Paulo: Atlas, 2009.

FALCÃO, Raimundo Bezerra. **Tributação e Mudança Social**. Rio de Janeiro: Forense, 1981.

FANUCCHI, Fabio. **Incentivos fiscais as pessoas físicas**. São Paulo: Resenha Tributária, 1974.

_____. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Vol. I, São Paulo: Resenha Tributária, 1971.

FARIA, José Eduardo. **Eficácia Jurídica e Violência Simbólica**: o direito como instrumento de transformação social. São Paulo: Editora Universidade de São Paulo, 1988.

FAVACHO, Fernando Gomes. **Definição do Conceito de Tributo**. São Paulo: Quartir Latin, 2011.

FAVETTI, Rafael Thomaz. **Controle de Constitucionalidade e Política Fiscal**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2003.

FERRAZ, Roberto. **Intervenção do Estado na Economia por meio da Tributação**: a necessária motivação dos textos legais. *Direito Tributário Atual*. V. 20, São Paulo: Dialética, 2006.

FERRAZ JR., Tercio Sampaio. Guerra fiscal, fomento e incentivo na Constituição Federal. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio. **Direito Tributário**: estudos em homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998. p. 275-285.

_____. **Teoria da Norma Jurídica**: ensaio de pragmática da nova comunicação. 4ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

_____. Remissão e anistia fiscais: sentido dos conceitos e forma constitucional de concessão. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 92, p. 67-73, maio 2003.

_____. **Direito Constitucional**: liberdade de fumar, privacidade, estado, direitos humanos e outros temas. Barueri: Manole, 2007, p. 308-320.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Do Processo Legislativo**. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

FERREIRA, Vergílio. Questionação a Foucault e a Algum Estruturalismo. In: FOUCAULT, Michel. **As Palavras e as Coisas**. Lisboa: Edições 70, 2005.

FERREIRA, Sergio D'Andrea. O Incentivo Fiscal como Instituto de Direito Econômico. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 211, p. 31-46, jan./mar. 1998.

FIEKOWSKY, Seymour. Tax Incentives as Viewed by Economists and Lawyers. **National Tax Journal**, p. 325-40, set., 1991.

FINNIS, John. **Direito Natural em Tomás de Aquino**: sua reinserção no contexto do juspositivismo analítico. trad. Leandro Cordioli, Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2007.

FISCHER, Octavio Campos. (Coord.). **Tributos e Direitos Fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004.

FONROUGE, C. M. Giuliani. **Direito Financeiro**: uma nova disciplina jurídica. Revista Forense, vol. 88, ano 38, out. 1941, p. 61-70.

FONSECA, Eduardo Giannetti. **Vícios privados, benefícios públicos?**. São Paulo: Companhia das Letras, 1994.

FONSECA, Marcio Alves. **Michel Foucault e o Direito**. São Paulo: Max Limonad, 2002,

FOUCAULT, Michel. **A Arqueologia do Saber**. 7ª ed. Trad. Luiz Felipe Baeta Neves. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

_____. **As Palavras e as Coisas**: uma arqueologia das ciências humanas. Trad. António Ramos Rosa. Lisboa: Edições 70, 2005.

_____. **A Ordem do Discurso**. Trad. Laura F. de Almeida Sampaio. São Paulo: Edições Loyola, 1996.

FRANCO, António L. de Sousa. **Finanças Públicas e Direito Financeiro**. 4ª ed. Vol. I e II. Coimbra: Almedina, 2007.

FUNDO MONETÁRIO INTERNACIONAL. **Manual de Transparência Fiscal**. Disponível em: <http://www.imf.org/external/np/fad/trans/por/manualp.pdf>. Acesso em: 10 maio 2012.

GAMA, Tácio Lacerda. **Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico**. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

_____. **Competência Tributária**: fundamentos para uma teoria da nulidade. São Paulo: Noeses, 2009.

GENY, Fr. O Particularismo do Direito Fiscal. **Revista de Direito Administrativo**, vol. 20, abr./jun., 1950, p. 6-31.

GÓMEZ, Astrid; BRUERA, Olga Maria. **Análisis del Lenguaje Jurídico**. 2ª ed. Buenos Aires: Belgrano, 1998.

GOUVÊA, Marcus de Freitas. **A Extrafiscalidade no Direito Tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.

_____. Questões relevantes acerca da extrafiscalidade no direito tributário. **Interesse Público**, Porto Alegre, v.7, n.34, p. 175-200, nov./dez., 2005.

GOUVEIA, Humberto. **Limites à Atividade Tributária e o Desenvolvimento Nacional: dignidade da pessoa humana e capacidade contributiva**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008.

GRISEZ, Germain. O primeiro princípio da razão prática. Trad. José Reinaldo de Lima Lopes. **Revista Direito GV**, v. 3, n. 2, p. 179-214, 2007.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem Econômica na Constituição de 1988 (Interpretação e Crítica)**. 9ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

_____. **O Direito Posto e o Direito Pressuposto**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

GRECCO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2011.

GREGOLIN, Maria do Rosário. **Foucault e Pêcheux na análise do discurso: diálogos e duelos**. 2ª ed. São Carlos: Claraluz, 2006.

GRUPENMACHER, Betina Trieger. Lei de Responsabilidade Fiscal, Competência Tributária, Arrecadação e Renúncia. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. (Coord.). **Aspectos Relevantes da Lei de Responsabilidade Fiscal**. São Paulo: Dialética, 1995. p. 7-24.

GUASTINI, Ricardo. **Distinguendo: estudios de teoría e metateoría del derecho**. Trad. Jordi Ferrer Beltran, Barcelona: Gedisa, 1999.

GUIBOURG, Ricardo A. **El fenómeno normativo: Acción, norma y sistema. La revolución informática. Niveles del análisis jurídico**. Buenos Aires: Astrea, 1987. (Coleção Filosofia y Derecho, 14).

_____. **Pensar em las Normas**. Buenos Aires: Eudeba, 1999.

_____. GHIGLIANI, Alejandro M.; GUARINONI, Ricardo. **Introducción al Conocimiento Científico**. Buenos Aires: Eudeba, 1994.

GUSMÃO, Daniela Ribeiro. **Incentivos Fiscais, Princípio da Igualdade e da Legalidade e Efeitos no âmbito do ICMS**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.

HELENA, Eber Zoehler Santa. **Competência parlamentar para geração e controle de despesas obrigatórias de caráter continuado e de gastos tributários**. Brasília: Edições Câmara, 2009.

HENRIQUES, Elcio Fiori. **Os Benefícios Fiscais no Direito Financeiro e Orçamentário – O Gasto Tributário no Direito Brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

HIERRO, Liborio. **La Eficacia de las Normas Jurídicas**. Barcelona: Ariel, 2003.

HOLMES, Stephen; SUSTEIN, Cass R. **The Cost of Rights: why liberty depends on taxes**. New York: Norton & Co., 1999.

HOWARD, Christopher. **The Hidden Welfare State: tax expenditures and social policy**

in the United States. Princeton: Princeton University Press, 1997.

HORVATH, Estevão. **Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico.** São Paulo: Dialética, 2009.

_____. A Constituição e a Lei Complementar n. 101/2000: algumas questões. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. (Org.). **Aspectos Relevantes da Lei de Responsabilidade Fiscal.** São Paulo: Dialética, 2001, p.149-162.

ILARI, Rodolfo; GERALDI, João Wanderley. **Semântica.** 11^a ed. São Paulo: Ática, 2006.

INDURSKY, Freda. De Ocupação a Invasão: efeitos de sentido no discurso do/sobre o MST. In: INDURSKY, Freda et al. **Os múltiplos territórios da Análise do Discurso.** Porto Alegre: Sagra Luzzatto, 1999.

IVO, Gabriel. **Constituição Estadual:** competência para elaboração da Constituição do Estado-membro. São Paulo: Max Limonad, 1997.

_____. **Norma Jurídica:** produção e controle. São Paulo: Noeses, 2006.

_____. O Princípio da Tipologia Tributária e o Dever Fundamental de Pagar Tributos. In: ALENCAR, Rosmar Antonni Rodrigues Cavalcanti de. (Coord.). **Direitos Fundamentais na Constituição de 1988:** estudos comemorativos aos seus vinte anos. Porto alegre: Nuria Fabris, 2008.

_____. IVO, Gabriel, Direito Tributário e Orçamento. In: SCHOUERI, Luís Eduardo. (Org.). **Direito Tributário:** homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 871-889.

IRTI, Natalino. **L'Ordine Giuridico del Mercato.** 3^a ed. Bari: Guis. Laterza & Filgi SPA.

JELLINEK, Georg. **Teoria General del Estado.** Traducción de Fernando de los Ríos. México: Fondo de Cultura Económica, 2000.

JENKINS, Glenn; LAMECH, Ranjit. **Green Taxes and Incentive Policies:** an International Perspective. San Francisco: ICS, 1994.

JONES, Harry, J. **The Efficacy of Law.** Evanston: Northwestern University Press, 1969.

KELSEN, Hans. **Teoria da Pura do Direito.** São Paulo: Martins Fontes, 2005.

LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito.** Trad. José de Sousa e Brito e José António Veloso, Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1978.

LEONETTI, Carlos Araújo. O IPTU e a função social da propriedade. **Revista Dialética.** n. 37, p.17-25, 2005.

_____. **O Imposto de Renda como Instrumento de Justiça Social no Brasil.** Barueri: Manole, 2003.

LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direitos Fundamentais dos Contribuintes:** limitações constitucionais ao poder de tributar. Recife: Nossa Livraria, 2005.

LÔBO, Paulo Luiz Netto. **Direito das Obrigações**. Brasília: Brasília Jurídica, 1999.

LOZANO SERRANO, Carmelo. **Exenciones Tributarias y Derechos Adquiridos**. Madrid: Tecnos, 1988.

LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. **Isenções Tributárias**. São Paulo: Dialética, 1999.

MACHADO, Hugo de Brito. Inconstitucionalidade do aumento de IOF com desvio de finalidade. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, v.2, n. 8, p. 131-156, jul. 2008.

MACIEL, Everardo. Tópicos de Administração Tributária. In: VASCONCELLOS, Roberto França. (Coord.). **Direito Tributário: política fiscal**. São Paulo: Saraiva, 2009.

MAGALHÃES, Luiz Roberto Paranhos. **Subsídios na Disciplina da Organização Mundial do Comércio**. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

MANCUSO, Rodolfo de Camargo. **Ação Civil Pública: em defesa do meio ambiente, do patrimônio cultural e dos consumidores – Lei 7.347/85 e legislação complementar**. 10^a ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

_____. **Ação Popular**. 5^a ed. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 2003.

MARTINS, Guilherme Waldermar D'Oliveira. **A Despesa Fiscal e o Orçamento do Estado no Ordenamento Jurídico Português**. Coimbra: Almedina, 2004.

_____. **Os Benefícios Fiscais: sistema e regime**. Coimbra: Almedina, 2006.

MARTINS, Ives Gandra. ICMS – incentivos fiscais e financeiros – limite constitucional. **Repertório de Jurisprudência IOB**, vol. I, n. 22, p. 830-824, 2^a quizena nov. 2004.

_____. Inteligência do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar 101/2000) – estímulos sem impacto orçamentário não são pelo dispositivo abrangidos. **Revista de Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 72, p. 137-144, setembro-2001.

_____. Incentivos Onerosos e não Onerosos na Lei de Responsabilidade Fiscal. In: SCAFF, Fernando Facury; CONTI, José Maurício. **Lei de Responsabilidade Fiscal: 10 anos de Vigência – Questões Atuais**. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010,

MARTINS, Ives Gandra; CARVALHO, Paulo de Barros. **Guerra Fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios fiscais no âmbito do ICMS**. São Paulo: Noeses, 2012.

MARTINS, Ives Gandra; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. (Coords). **Incentivos Fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal**. São Paulo: MP Editora, 2007.

MAZZILLI, Hugo Nigro. **A Defesa dos Interesses Difusos em Juízo**. 21^a ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

MEDAUAR, Odete. **Controle da Administração Pública**. 2^a ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 29^a ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

_____. **Mandado de Segurança**. 28^a ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

MÉLEGA, Luiz. **O poder de tributar e o poder de regular**. Direito Tributário Atual. Vol. 7/8. São Paulo: IBDT, Resenha Tributária: 1987/1988, p. 1771-1813.

MELO FILHO, Álvaro. **Teoria e Prática dos Incentivos Fiscais**: introdução ao direito premial. Rio de Janeiro: Eldorado, 1976.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo G. Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 7^a ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

MENDES, Gilmar Ferreira. **Direitos Fundamentais e Controle de Constitucionalidade**. 3^a ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

MENDONCA, Daniel. **Las Claves de Derecho**. Barcelola: Gedisa, 2000.

MILESKI, Helio Saul. O Controle da Gestão Pública. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 2003.

MIRANDA, Francisco C. Pontes de. **Comentários à Constituição de 1967 com a Emenda n.1, de 1969**. Tomo II, (art. 8^o – 31). 2^a ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1970.

_____. **Tratado de Direito Privado**. Tomo I. Atual. por Vilson Rodrigues Alves, Campinas: *Bookseller*, 2000.

_____. **Tratado das Ações**. Tomo I. Atual. Vilson Rodrigues Alves, Campinas: Bookseller, 1998.

MORCHÓN, Gregorio Robles. **El Derecho como Texto**: cuatro estudios de teoría comunicacional del derecho. 2^a ed. Navarra: Aranzadi, 2006.

MOLINA, Pedro Manuel Herrera. **La Exencion Tributaria**. Madrid: Colex, 1990.

MONCADA, Luís Cabra de. **Direito Econômico**. 3^a ed. Coimbra: Coimbra editora, 2000.

MOSQUERA, Roberto Quiroga. Tributação e Política Fiscal. In: Santi, Eurico Marcos Diniz de. (Coord.). **Segurança Jurídica na Tributação e Estado de Direito**. São Paulo: Noeses, 2005. p. 557-580.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade privada**: os impostos e a justiça. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo, Martins Fontes, 2005.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 1998.

_____. **Direito Fiscal**. Coimbra: Livraria Almedina, 1998.

_____. Solidariedade Social, Cidadania e Direito Fiscal. In: GRECCO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coords.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

NASCIMENTO, Carlos Valder do. Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal (Arts. 1º a 17). In: _____; SILVA, Ives Gandra Martins da. **Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal**. São Paulo: Saraiva, 2001.

NAVARRO, Pablo Eugenio. **La Eficacia del Derecho**: una investigación sobre la existencia y funcionamiento de los sistemas jurídicos. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1990.

NEVES, Marcelo. **A Constitucionalização Simbólica**. São Paulo: WMFMartins Fontes, 2007.

_____. **Teoria da Inconstitucionalidade das Leis**. São Paulo: Saraiva, 1988.

NÓBREGA, Marcos. **Lei de Responsabilidade Fiscal e Leis Orçamentárias**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2002.

_____. **Renúncia de receita: guerra fiscal e tax expenditure**: uma abordagem do art. 14 da LRF. Disponível em: <<http://www.eclac.cl/ilpes/noticias/paginas/6/13526/MarcosNobregal.pdf>>. Acesso em: 10 fev. 2009.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Imposto sobre Produtos Industrializados: as inconstitucionalidades das disposições que criaram três alíquotas em relação ao mesmo fato gerador. In: SCHOUERI, Luis Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio. **Direito Tributário**: estudos em homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998. p. 266-274.

_____. **Curso de Direito Financeiro**. 3ª ed. São Paulo: José Bushatsky, 1971.

NUSDEO, Fábio. **Curso de Economia**: introdução ao direito econômico. 4ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005.

Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico. **OECD Best Practices for Budget Transparency**, 2002. Disponível em: <http://www.oecd.org/governance/budgetingandpublicexpenditures/1905258.pdf>. Acesso em: 15 maio 2012.

OLIVEIRA, Júlio M. de. A (des)construção das normas tributárias nas ações (reações) antiexacionais. In: SANTI, Eurico Marco Diniz de. (Coord.). **Curso de Especialização em Direito Tributário**: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

OLIVEIRA, José Marcos Dominges de. O Conteúdo da Extrafiscalidade e o papel das Cides. Efeitos decorrentes da não-utilização dos recursos arrecadados ou da aplicação em finalidade diversa. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 131, p.45-59, ago., 2006.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

_____. Gastos Públicos. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 2012.

_____. Ato Administrativo. 5ª ed. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 2007.

_____. Propriedade: função social e tributação. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger. (Org.). **Direito tributário e o novo Código Civil**. São Paulo: Ed. Quartier Latin, 2004, p. 264-288.

_____. Taxas de Polícia. 2ª ed. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 2004.

ORLANDI, Eni Puccinelli. **As Formas do Silêncio**: no movimento dos sentidos. 6ª ed. Campinas: Unicamp, 2007.

_____. **Discurso e Texto**: formulação e circulação dos sentidos. 3ª ed. Campinas: Pontes, 2008.

_____. **Análise de Discurso**: princípios e procedimentos. 3ª ed. Campinas: Pontes, 2001.

PALMEIRA, Marcos Rogério. **Direito Tributário versus Mercado**: o liberalismo na reforma do estado brasileiro nos anos 90. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

PAIVA, Leila. **Disciplina Jurídica de Extrafiscalidade**. (Dissertação de mestrado). Faculdade de Direito. USP São Paulo, s.d.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário**: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 12ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, ESMAFE, 2010.

PÊCHEUX, Michel. **Semântica e Discurso**: uma crítica à afirmação do óbvio. Trad. Eni P. Orlandi et al. Campinas: Unicamp, 1988.

_____. **O Discurso**: estrutura ou acontecimento. Trad. Eni P. Orlandi. 5ª ed. Campinas: Pontes, 2008.

PINTO, Carlos Alberto A. de Carvalho. **Discriminação das Rendas**. São Paulo: Prefeitura de São Paulo, 1941.

PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira. (Orgs.). **Princípios de Direito Financeiro e Tributário**: estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

PISCITELLI, Tathiane dos Santos. **Argumentando pelas Consequências no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2011/2012.

PUREZA, Maria Emilia Miranda. Disciplinamento das Renúncias de Receitas Federais: - Inconsistências no Controle dos Gastos Tributários. **Estudo Técnico n. 5/2007**, Brasília: Câmara dos Deputados, 2007. Disponível em: <http://www2.camara.gov.br/atividadelegislativa/orcamentobrasil/estudos/2007/Estudo052007.pdf>. Acesso em: 10 maio 2012.

RÁO, Vicente. **Ato Jurídico**: noção, pressupostos, elementos essenciais e acidentais. O problema do conflito entre os elementos volitivos e a declaração. São Paulo: Max Limonad, s/d.

RICCOEUR, Paul. **A Metáfora Viva**. 2ª ed. trad. Dion Davi Macedo, São Paulo: Loyola, 2000.

_____. **O Justo 1**: a justiça como regra moral e como instituição. trad. Inove C. Benedetti, São Paulo: WMF Martins Fontes, 2008.

ROCHA, Sonia. O Impacto Distributivo do Imposto de Renda sobre a Desigualdade de Renda das Famílias. **Pesquisa e planejamento**. IPEA – Instituto de Pesquisa Economia Aplicada. Rio de Janeiro, 32, n.1, p. 73-105, abr. 2002.

ROCHA, Valdir de Oliveira. (Org.). **Aspectos Relevantes da Lei de Responsabilidade Fiscal**. São Paulo: Dialética, 2001.

SABADELL, Ana Lucia. Manual de Sociologia Jurídica. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 2000.

SALVADOR, Evilásio. A Distribuição da Carga Tributária: quem paga a conta?. In: SICSÚ, João. (Org.). **Arrecadação (de onde vem?) e gastos públicos (para onde vão?)**. São Paulo: Boitempo, 2007, p. 79-92.

SANTI, Eurico de Marco Diniz de; CANADO, Vanessa Rahal. Direito Tributário e Direito Financeiro: reconstruindo o conceito de tributo e resgatando o controle da destinação. In: VASCONCELLOS, Roberto França. (Coord.). **Direito Tributário: política fiscal**. São Paulo: São Paulo: Saraiva, 2009.

SANTI, Eurico Marco Diniz de. **Curso de Especialização em Direito Tributário**: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

_____. **Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas**: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico. São Paulo: Editora Saraiva, 2007.

SANTOS, Maria Celeste C. Leite dos. **Poder Jurídico e Violência Simbólica**. São Paulo: Cultural Paulista, 1985.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais**. 3 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2003.

SCAFF, Fernando Facury. Como a Sociedade Financia o Estado para a Implementação dos Direitos Humanos no Brasil. **Interesse Público**. Porto Alegre, ano 8, n. 39, p. 187-211, set-out 2006.

_____. Efeitos da Coisa Julgada em Matéria Tributária e Livre Concorrência. **Revista de Direito Público da Economia**, n. 13, p. 141-164, jan./mar., 2006.

_____. Família e Tributação: notas para uma análise disciplinar. In: **V Congresso Brasileiro de Direito de Família**. Belo Horizonte: IOB Thomson, 2005, p. 395-415.

SCAFF, Fernando F.; MAUÉS, Antonio G. Moreira. **Justiça Constitucional e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

SCAFF, Fernando Facury, SILVEIRA, Alexandre Coutinho da. Competência Tributária, transferências obrigatórias e incentivos fiscais. In: CONTI, José Maurício, SCAFF,

Fernando, BRAGA, Carlos. **Federalismo fiscal**: questões contemporâneas. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010.

SCAFF, Fernando Facury; TUPIASSU, Lise Viera da Costa. Tributação e Políticas Públicas: o ICMS ecológico. In: Heleno Taveira Tôres. (Org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

_____. Segurança na Ordem Tributária Nacional e Internacional: Tributação do Comércio Exterior. In: BARRETO, Aires et alii. **Segurança Jurídica na Tributação e Estado de Direito**. São Paulo: Noeses, 2005, p.375- 406.

_____. Normas Tributárias Indutoras em matéria ambiental. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005, p.235-256.

_____. Tributação e Liberdade. In: Adilson Rodrigues Pires; Heleno Taveira Tôres. (Orgs.). **Princípios de Direito Financeiro e Tributário**: estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, v. 1, p. 431-471.

_____. Livre concorrência e tributação. In: Valdir de Oliveira Rocha. (Org.). **Grandes questões atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2007, v. 11, p. 241-271.

_____. Algumas Considerações sobre a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico no Sistema Constitucional Brasileiro: a contribuição ao programa universidade-empresa. In: GRECO, Marco Aurélio (Org.). **Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico e Figuras Afins**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 357-373.

SHOME, Parthasarathi. A 21st Century Global Carbon Tax. **Bulletin for International Fiscal Documentation**, nov./dec., 1996

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. **Teoria e Prática das Isenções Tributárias**. 2ª ed. Rio de Janeiro, 2003.

SERRANO, Pedro Estevam A. P. **O Desvio de Poder na Função Legislativa**. São Paulo: FTD, 1997.

SIDOU, J. M. Othon. **A Natureza Social do Tributo**. Rio de Janeiro: Livraria Freitas Bastos, 1960.

SOUSA, Rubem Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1954.

SOUZA, Washington Peluso Albino de. **Primeiras Linhas de Direito Econômico**. 4ª ed. São Paulo: LTr, 1999.

STRECK, Lenio Luiz. **Hermenêutica Jurídica e(m) Crise**: uma exploração hermenêutica da construção do direito. 5ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004.

SURREY, Stanley S. **Pathways to tax reform**: the concept of tax expenditures. Cambridge, Mass.: Harvard University Press, 1973.

_____. MacPaul, McDaniel. **Tax Expenditures**. Cambridge, Mass.: Harvard University Press, 1985.

SURREY, Stanley S.; HELLMUTH, William F. The Tax Expenditure Budget – Response to Professor Bittker. **National Tax Journal**, vol. 22, n.4, p. 528-537, dez.1969.

SWIFT, Zhicheng Li; BRIXI, Hana Polackova; VALENDUC, Christian. Tax Expenditures: General Concept, Measurement, and Overview of Countries Practices. In: _____. **Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending the Tax System**: lessons from developed and transition economies. Washington: World Bank, 2004.

TEIXEIRA, José Joaquim Ribeiro. **Lições de Finanças Públicas**. Coimbra: Editora Coimbra, 1997.

TELLES JUNIOR, Goffredo. **O Sistema Brasileiro de Discriminação de Rendas**. Assembleia Constituinte. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1946.

TERÁN, Juan Manuel. **Filosofia del Derecho**. 14ª ed. México: Porrúa, 1998.

TOMÁS DE AQUINO, Suma teológica, Ilae, Ilae, Q. 94, art. 2º. Trad. de José Reinaldo de Lima Lopes. In: Lopes, Queiroz e Acca. **Curso de história do Direito**. São Paulo: 2008, Método, p. 54-56.

TORRES, Ricardo Lobo. **A idéia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

_____. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 17ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2010.

_____. **Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

_____. A Legitimação da Capacidade Contributiva e dos Direitos Fundamentais dos Contribuintes. In: SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**: estudos em homenagem a Alcides Jorge Costa. Vol. I, São Paulo: Quartier Latin, 2003.

_____. Ética e Justiça Tributária. In: SCHOUERI, Luís Eduardo, ZILVETI; Fernando Aurelio. (Coords.). **Direito Tributário**: estudos em homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998.

TÔRRES, Heleno Taveira. Incentivos Fiscais na Constituição e o “Crédito-Prêmio de IPI”. *Revista Fórum de Direito Tributário*. [s.l.], ano 3, n., 14, p.23-50, mar/abr. 2005.

_____. O Princípio da Isonomia, os Incentivos do ICMS e a Jurisprudência do STF sobre Guerra Fiscal. In: Martins, Ives, G.; ELALI, André, PEIXOTO, Marcelo M. (Coords.). **Incentivos Fiscais**: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal. São Paulo: MP Editora, 2007.

TRUBEK, David M.; VIEIRA, Jorge Hilário G.; SÁ, Paulo F. de. **O Mercado de Capitais e os Incentivos Fiscais**. Rio de Janeiro: TN-APEC, 1971.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. **Crédito-prêmio de IPI**. São Paulo: MP Editora, 2008.

TRENNEPOHL, Terence Dornelles. **Incentivos Fiscais no direito ambiental**. São Paulo: Saraiva, 2008.

TROTOBAS, Luis. Ensaio sobre o Direito Fiscal. **Revista de Direito Administrativo**, vol. 26, out./dez., 1951, p. 34-59.

TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. **Tributação Ambiental**: a utilização de instrumentos econômicos e fiscais na implementação do direito ao meio ambiente saudável. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

VARELA, João Antunes de M. **Das Obrigações em Geral**. Vol. II, 7ª ed. Coimbra: Almedina, 2004.

VASQUES, Sérgio, **Os Impostos do Pecado**: o álcool, o tabaco, o jogo e o fisco. Coimbra: Almedina, 1999.

VEIGA FILHO, João Pedro da. **Manual de Sciencia das Finanças**. São Paulo: Typ. da Companhia Industrial de São Paulo, 1898.

VENÂNCIO FILHO, Alberto. **A Intervenção do Estado no Domínio Econômico**: o Direito Público Econômico no Brasil. Rio de Janeiro: Renovar, 1998 (edição fac-similar 1968).

VIDIGAL, Geraldo. Fundamentos de Direito Financeiro. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 1973.

VILANOVA, Lourival. **Causalidade e Relação no Direito**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1989.

_____. **Estruturas Lógicas e o Sistema de Direito Positivo**. São Paulo: Noeses, 2005.

VILLELA, Luiz Arruda. Uma proposta de revisão dos gastos tributários no Brasil. **Revista de Finanças Públicas**, n. 366, 1980.

XAVIER, Alberto Pinheiro. **Benefícios Fiscais à Exportação**: limites e perspectivas. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais da DGC, 1970.

ZILVETI, Fernando Aurélio. Variações sobre o Princípio da Neutralidade no Direito Tributário Internacional. **Direito Tributário Atual**, vol. 19, São Paulo, Dialética, p. 24-40, 2005.

_____. Subsídios Fiscais no Direito Tributário Internacional. In: Clóvis Panzarini Filho; Fernando Tonanni; Marco Antônio Behrndt; Ricardo Pereira Ribeiro; Rodrigo Santos Masset Lacombe. (Orgs.). **Direito Tributário Internacional**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, v. 6, p. 23-35.