

MARTIN DA SILVA GESTO

**RENÚNCIAS FISCAIS E AS DESIGUALDADES SOCIAIS**

Tese de Doutorado

Orientador: Professor Titular Dr. Regis Fernandes de Oliveira

**UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO  
FACULDADE DE DIREITO  
São Paulo – SP  
2021**

MARTIN DA SILVA GESTO

**RENÚNCIAS FISCAIS E AS DESIGUALDADES SOCIAIS**

Tese apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação em Direito, da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Doutor em Direito, na área de concentração Direito Econômico, Financeiro e Tributário, sob orientação do Professor Titular Dr. Regis Fernandes de Oliveira. Versão corrigida.

**UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO  
FACULDADE DE DIREITO  
São Paulo – SP  
2021**

**Catálogo da Publicação**  
**Serviço de Biblioteca e Documentação**  
**Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo**

---

Gesto, Martin da Silva

Renúncias Fiscais e as Desigualdades Sociais /  
Martin da Silva Gesto ; orientador Regis Fernandes de  
Oliveira --

São Paulo, 2021.

165

Tese (Doutorado - Programa de Pós-Graduação em  
Direito Econômico, Financeiro e Tributário) - Faculdade  
de Direito, Universidade de São Paulo,  
2021.

1. Direito Financeiro. 2. Renúncias Fiscais.  
3. Desigualdades sociais. I. Oliveira, Regis Fernandes  
de, orient. II. Título.

---

Nome: Martin da Silva Gesto

Título: Renúncias Fiscais e as Desigualdades Sociais

Tese apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação em Direito, da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Doutor em Direito, na área de concentração Direito Econômico, Financeiro e Tributário, sob orientação do Professor Titular Dr. Regis Fernandes de Oliveira.

Prof. titular Regis Fernandes de Oliveira (orientador) Instituição: FDUSP

Banca realizada em:

Resultado:

Banca Examinadora

Prof(a). Dr(a). \_\_\_\_\_ Instituição: \_\_\_\_\_  
Julgamento: \_\_\_\_\_ Assinatura: \_\_\_\_\_

Prof(a). Dr(a). \_\_\_\_\_ Instituição: \_\_\_\_\_  
Julgamento: \_\_\_\_\_ Assinatura: \_\_\_\_\_

Prof(a). Dr(a). \_\_\_\_\_ Instituição: \_\_\_\_\_  
Julgamento: \_\_\_\_\_ Assinatura: \_\_\_\_\_

Prof(a). Dr(a). \_\_\_\_\_ Instituição: \_\_\_\_\_  
Julgamento: \_\_\_\_\_ Assinatura: \_\_\_\_\_

Prof(a). Dr(a). \_\_\_\_\_ Instituição: \_\_\_\_\_  
Julgamento: \_\_\_\_\_ Assinatura: \_\_\_\_\_

## **AGRADECIMENTOS**

Defender uma tese de doutorado na USP, Largo de São Francisco, certamente é o desejo de muitos acadêmicos de direito, razão pela qual fico muito feliz por ter conseguido encerrar esse percurso, o qual teve muito estudo, dedicação, sacrifícios e comprometimento.

Primeiramente, agradeço a Professor Regis Fernandes de Oliveira pela orientação segura e considerações relevantes ao aprimoramento da tese. Durante os três anos de doutorado, tive a oportunidade de acompanhar todas as disciplinas ministradas pelo Professor Regis, que sempre contavam com importantes discussões acerca dos temas de maior relevância no âmbito do direito financeiro.

Durante o doutorado, foi intenso o aprendizado com os professores do Programa de Pós-Graduação, razão pela qual também agradeço aos professores Ana Elisa Liberatore Silva Bechara, André Ramos Tavares, Fernando Facury Scaff, Heleno Taveira Torres, Humberto Ávila e Luís Fernando Massonetto pelas excelentes aulas ministradas e pelo conhecimento que me foi passado.

Também quero agradecer aos colegas conselheiros do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, especialmente pela riqueza dos debates jurídicos das sessões de julgamento, no qual sempre recebo aprendo um pouco mais.

Agradeço à minha família e aos amigos, pelo apoio incondicional, que souberam compreender os momentos de minha ausência, especialmente aos meus pais, Carmita e Oscar, pelo suporte em todos os momentos e pelo exemplo que me deram como ser humano.

Meu agradecimento especial à Luana Bevilacqua, que esteve sempre ao meu lado, fazendo os dias difíceis serem mais leves.

Agradeço, ainda, aos colegas de doutorado, os quais se tornaram amigos, com quem muito pude aprender e cuja amizade, certamente, continuará além do Largo de São Francisco.

Por fim, agradeço a Deus, que proporcionou que isso fosse possível.

## RESUMO

GESTO, Martin da Silva. **Renúncias Fiscais e as Desigualdades Sociais**. 2021. 165 f. Tese (Doutorado em Direito Financeiro) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2021.

O Estado deve agir de forma a assegurar os direitos e garantias fundamentais, possibilitando aos cidadãos uma existência digna, reduzindo as desigualdades sociais existentes, visando melhoraria do bem-estar destes. As renúncias fiscais são um importante instrumento para auxiliar políticas públicas que visem a redução das desigualdades sociais, sendo indispensável que haja controle destas renúncias fiscais, para que o ente fiscal utilize os recursos públicos da maneira mais eficiente possível. Por meio de um sistema controlado de renúncias fiscais, é possível que o Estado alcance o fim a qual se pretende dele, harmonizando políticas públicas que busquem reduzir as desigualdades sociais com políticas fiscais afins.

**Palavras-chave:** direito financeiro; renúncias fiscais; gasto tributário; desigualdade social.

## **ABSTRACT**

GESTO, Martin da Silva. **Tax Waivers and Social Inequalities**. 2021. 165 p. Thesis (Doctorate in Financial Law) - Law School, University of São Paulo, São Paulo, 2021.

The State must act in such a way as to guarantee fundamental rights and guarantees, allowing citizens a dignified existence, reducing existing social inequalities, aiming at improving their well-being. Tax waivers are an important tool to assist public policies aimed at reducing social inequalities, and it is essential to control these tax waivers, so that the fiscal entity can use public resources in the most efficient way possible. Through a controlled system of tax exemptions, it is possible for the State to achieve the intended purpose, harmonizing public policies that seek to reduce social inequalities with similar fiscal policies.

**Keywords:** financial law; tax waivers; tax expenditure; social inequality.

## RIASSUNTO

GESTO, Martin da Silva. **Esenzioni fiscali e disuguaglianze sociali**. 2021. 165 f. Tesi (Dottorato in Diritto Finanziario) - Facoltà di Giurisprudenza, Università di San Paolo, San Paolo, 2021.

Lo Stato deve agire in modo tale da garantire diritti e garanzie fondamentali, consentire ai cittadini un'esistenza dignitosa, ridurre le disuguaglianze sociali esistenti, mirando a migliorare il loro benessere. Le esenzioni fiscali sono uno strumento importante per assistere le politiche pubbliche volte a ridurre le disuguaglianze sociali, ed è essenziale controllare queste esenzioni fiscali, in modo che l'ente fiscale possa utilizzare le risorse pubbliche nel modo più efficiente possibile. Attraverso un sistema controllato di esenzioni fiscali, è possibile per lo Stato raggiungere lo scopo prefissato, armonizzando le politiche pubbliche che cercano di ridurre le disuguaglianze sociali con politiche fiscali simili.

**Parole chiave:** diritto finanziario; esenzioni fiscali; spese fiscali; disuguaglianza sociale.



## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>11</b>
<b>1. O PAPEL DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NA REALIZAÇÃO DOS DIREITOS.....</b>	<b>15</b>
1.1. A TRIBUTAÇÃO ALÉM DA ARRECADAÇÃO.....	15
1.2. O PODER DE TRIBUTAR.....	16
1.3. O CUSTO DOS DIREITOS E O FINANCIAMENTO DESTES.....	23
1.4. A RELEVÂNCIA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NA PROMOÇÃO DE POLÍTICAS PÚBLICAS.....	28
1.5. A COLABORAÇÃO NECESSÁRIA DA TRIBUTAÇÃO ÀS POLÍTICAS PÚBLICAS NA SEARA SOCIAL .....	30
1.6. REPENSANDO A TRIBUTAÇÃO.....	31
<b>2. A FINALIDADE EXTRAFISCAL DOS TRIBUTOS.....</b>	<b>36</b>
2.1. EXTRAFISCALIDADE.....	40
2.2. AS NORMAS INDUTORAS.....	46
<b>3. A JUSTA TRIBUTAÇÃO E OS PRINCIPAIS PRESSUPOSTOS PARA SUA CONCRETIZAÇÃO.....</b>	<b>53</b>
3.1. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....	55
3.2. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E MÍNIMO EXISTENCIAL.....	60
3.3. PROGRESSIVIDADE E SELETIVIDADE.....	62
<b>4. A CONSTITUIÇÃO BRASILEIRA E SUAS DETERMINAÇÕES PARA O COMBATE ÀS DESIGUALDADES SOCIAIS.....</b>	<b>65</b>
4.1. CONSTITUIÇÃO DIRIGENTE.....	65
4.2. DIGNIDADE DA PESSOA HUMANA COMO FUNDAMENTO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL (Art. 1º, III, DA CF/88) E COMO FIM DA ORDEM ECONÔMICA (ART. 170, <i>CAPUT</i> , DA CF/88).....	69
4.3. CONSTRUÇÃO DE UMA SOCIEDADE LIVRE, JUSTA E SOLIDÁRIA COMO UM DOS OBJETIVOS FUNDAMENTAIS DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL (ART. 3º, I, DA CF/88).....	71
4.4. ERRADICAÇÃO DA POBREZA E DA MARGINALIZAÇÃO E A REDUÇÃO DAS DESIGUALDADES SOCIAIS E REGIONAIS COMO UM DOS OBJETIVOS FUNDAMENTAIS DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL (ART. 3º, III, DA	

CF/88) E A REDUÇÃO DAS DESIGUALDADES REGIONAIS E SOCIAIS TAMBÉM COMO PRINCÍPIO DA ORDEM ECONÔMICA (ART. 170, VII, DA CF/88).....	72
<b>5. DESIGUALDADES SOCIAIS NO SÉCULO XXI E O DIREITO FINANCEIRO.....</b>	<b>74</b>
5.1. AS DESIGUALDADES SOCIAIS.....	74
5.2. DIREITO FINANCEIRO E DESIGUALDADES SOCIAIS.....	88
5.3. A DESIGUALDADE DE GÊNERO COMO ELEMENTO AGRAVANTE AS DESIGUALDADES SOCIAIS.....	90
<b>5.3.1. Tributação das famílias: necessidade de neutralizar o desincentivo fiscal à segunda fonte de renda do núcleo familiar.....</b>	<b>100</b>
<b>6. A REDUÇÃO DAS DESIGUALDADES SOCIAIS POR MEIO DE RENÚNCIAS FISCAIS.....</b>	<b>106</b>
6.1. RENÚNCIAS FISCAIS.....	106
6.2. A REDUÇÃO DAS DESIGUALDADES SOCIAIS POR MEIO DE RENÚNCIAS FISCAIS.....	114
6.3. O AGRAVAMENTO DAS DESIGUALDADES SOCIAIS PELA PANDEMIA DA COVID-19 E SEU ENFRENTAMENTO COM A UTILIZAÇÃO DE RENÚNCIAS FISCAIS.....	122
6.4. DO NECESSÁRIO CONTROLE DAS RENÚNCIAS FISCAIS.....	129
<b>CONCLUSÃO.....</b>	<b>145</b>
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....</b>	<b>148</b>

## INTRODUÇÃO

O tema da presente tese consiste em analisar se a tributação pode servir para, além de seu fim original (arrecadatório), ser uma forma de atividade estatal indireta à colaboração quando da implementação de políticas públicas que visem a redução das desigualdades, impactando no orçamento público, com gastos públicos indiretos (gastos tributários), os quais correspondem ao conjunto de desonerações tributárias (renúncias fiscais) instituídas pelo ente estatal.

Todo trabalho acadêmico possui limitações que podem ser quanto ao aspecto teórico, metodológico ou prático. Na presente pesquisa, pretende-se estudar como uma tributação pode ser justa e razoável, de modo a ser suficientemente eficaz para a concretização de direitos e garantias fundamentais, e também atender às políticas públicas de governo, vindo ainda a contribuir para o desenvolvimento econômico e social, de modo que seja possível, conseqüentemente, reduzir as desigualdades existentes.

O objeto principal da presente tese é a análise da tributação tão somente sob o aspecto de renúncias de receitas fiscais, que se torna gasto público indireto, não sendo objeto deste a análise quanto às possibilidades de se combater, por exemplo, as desigualdades sociais por meio da elevação de alíquota de tributos que incidam sobre renda e patrimônio dos mais ricos, implementação do Imposto sobre Grandes Fortunas e quanto ao uso da extrafiscalidade para elevar a tributação de produtos luxuosos. Fica, portanto, delimitado o objeto de estudo à análise do combate às desigualdades sociais pela utilização de renúncias de receitas fiscais.

A pesquisa tratará do papel do sistema tributário, dizendo-se com isso, que por meio de uma melhor realização da tributação e, com a utilização adequada e razoável das renúncias fiscais, é possível que o Estado consiga o fim ao qual pretende se dar a ele, devendo, todavia, que as políticas públicas sejam harmônicas com as políticas fiscais, dando maior eficácia aos direitos fundamentais, reduzindo as desigualdades.

Para tornar políticas públicas efetivas por meio de políticas tributárias afins, necessário que a tributação seja realizada com finalidade não somente arrecadatória, mas que ela sirva de fim mais nobre, que é o financiamento de

direitos fundamentais, servindo, assim, também como instrumento para promoção de políticas públicas voltadas às reduções das desigualdades sociais.

A política pública não é uma resposta padrão unívoca, mas um círculo de experimentação social, porque traz um determinado desarranjo o qual deve ser corrigido em um próximo orçamento. Assim, ela não é um dado abstrato que resolve uma única vez, fazendo-se necessário realizar ajustes possíveis ao longo da execução. Portanto, é importante haver rotas de correção.

Problemas sociais, como a elevada desigualdade social, não são resolvidos de forma fácil, podendo o sistema tributário colaborar com políticas públicas afins, de modo a corrigir distorções e acelerar a redução das desigualdades sociais.

Os desequilíbrios das escolhas orçamentárias têm que ser possíveis de realização, devendo ser necessários ajustes, ainda que finos, intertemporalmente. A mudança tem que ser bem-vinda, se para avanço e aprimoramento.

Com isso, tem-se por relevante que o sistema tributário, no que tange aos incentivos tributários (renúncias de receitas fiscais), seja repensado, devendo o método sistemático da tributação prevalecer, pois necessário que o tributo não seja mais considerado como mera troca do Estado com os cidadãos pelos serviços públicos prestados, sendo necessário que sejam ponderados novos conceitos e ideias a fim de que se possa estabelecer uma nova estrutura jurídico-tributária, de modo a dar condições à concretização dos direitos da Carta Constitucional.

É possível, portanto, que sejam alinhadas com a política pública destinada à redução das desigualdades sociais diversas medidas de desoneração fiscal. No entanto, necessário que seja realizado um controle destas renúncias de receitas fiscais. Caso contrário, o ente fiscal estará deixando de arrecadar recursos, sem que esteja ocorrendo qualquer avanço na seara social, sendo mero desperdício de recursos públicos.

O combate às desigualdades por meio de instrumentos fiscais de desoneração não pode ocasionar perda de receita que, se tivessem sido arrecadadas, poderiam ter sido investidas na seara social, vindo a ocasionar um resultado melhor. Há, portanto, necessidade de ponderação destas medidas.

Subsequentemente, aborda-se a renúncia fiscal, em que o Estado, ao intervir na ordem econômica, pelo instrumento da tributação, opera por diversas formas, sendo uma delas a instituição de renúncias fiscais, sendo que não necessariamente os resultados pretendidos com a política adotada surtem os efeitos pretendidos.

Desse modo, é objeto da tese a verificação da efetividade do uso das renúncias fiscais como instrumento de redução de desigualdades. Ainda, sendo efetivo seu uso, apontar quais seriam os elementos necessários para sua efetivação, ou seja, se haveria limites às renúncias fiscais e como deve ser o controle destas,

Cita-se, por exemplo, que os relatórios do Tribunal de Contas da União (TCU) já apontaram que os benefícios tributários do governo federal foram concentrados em regiões que já são mais desenvolvidas, o que vai de encontro com a política de redução das desigualdades regionais, agravando as desigualdades sociais.

Para tornar, portanto, a política fiscal uma política de justiça, e não mera política de interesses, necessário que a tributação seja realizada com finalidade não somente arrecadatória, mas que ela sirva de fim mais nobre, ou seja, de instrumento para promoção de políticas públicas, devendo os gastos tributários com renúncias fiscais terem estudo aprofundado.

Tem-se, de tal maneira, por relevante, o estudo da renúncias fiscais para o adequado uso destas para fins de redução de desigualdades, pois ainda que possível que sejam alinhadas com a política pública destinada à redução das desigualdades, faz-se imprescindível que seja realizado um controle destas renúncias de receitas fiscais.

Em toda política tributária que importe em renúncia fiscal deve conter controle sobre destinação, atendimento as funções, análise de resultados, podendo ser exigido ainda, do particular, em determinadas renúncias de receitas, a imposição de prestações de contas de forma periódica.

Ocorre que o ente estatal instituidor da renúncia fiscal precisa saber quais as contrapartidas para este gasto público, para ponderar se haverá ou não renovação e continuidade da mesma, ou até mesmo, aprimoramento. Caso contrário, havendo descontrole, ocorreria mero desperdício de recursos que, em tese, viriam pela arrecadação tributária, repercutindo inclusive em um aumento desnecessário da dívida pública e realocando recursos que poderiam ter sido investidos pelo ente estatal por meio de gasto público direto.

Por certo, um Estado Democrático de Direito deve agir de forma a assegurar os direitos e garantias fundamentais, possibilitando uma existência digna, reduzindo as desigualdades sociais existentes, visando melhorar o bem-estar de seus cidadãos. Por meio de um sistema mais controlado de renúncias fiscais, é possível

que o Estado alcance o fim ao qual se pretende dele, reduzindo as diversas desigualdades existentes, devendo, contudo, haver o necessário controle do gasto tributário.

Desse modo, na presente tese, será verificada a confirmação da seguinte hipótese: se a concessão de renúncias fiscais, mediante mecanismos de controle, podem colaborar com a redução das desigualdades sociais.

## **1. O PAPEL DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NA REALIZAÇÃO DOS DIREITOS**

Propõe-se neste capítulo fazer a análise de se a tributação pode servir para, além de seu fim original (arrecadatório), ser uma forma de atividade estatal indireta quanto ao fomento de políticas públicas, dando-se, sempre que possível, principal enfoque nas políticas que visam a redução de desigualdades. Com isto, pretende-se estudar o papel do sistema tributário nacional na realização dos direitos fundamentais.

Este estudo partirá da compreensão de que os tributos devem servir para financiar os direitos fundamentais, seja pela oneração ou desoneração tributária, podendo colaborar com a promoção de políticas públicas, nas mais diversas áreas.

Pretende-se demonstrar que a tributação pode impulsionar ou desestimular as mais diversas áreas, quando políticas tributárias se coadunem com a intenção do Estado. Todavia, os interesses do Estado não podem se limitar ao alcance de metas de arrecadação tributária, vindo a se sobrepor à Constituição Federal.

Ocorre que o sistema tributário deve, de forma eficaz e significativa, permitir a realização de direitos, seja pelo financiamento de direitos fundamentais (por meio de investimento de recursos arrecadados) ou pelas renúncias fiscais (implementando desonerações) ou até mesmo pela tributação ao extremo daquilo que se quer desestimular (uso da extrafiscalidade), tendo assim o sistema tributário um papel relevante na promoção de políticas públicas, as quais devem ser alinhadas com políticas tributárias, de modo que se forme um adequado modelo de relação do Estado com a sociedade.

### **1.1 A TRIBUTAÇÃO ALÉM DA ARRECADAÇÃO**

Neste tópico analisar-se-á se a tributação pode servir para, além de seu fim original (arrecadatório), ser uma forma de atividade estatal indireta de fomento de políticas públicas. Portanto, estudar a tributação para além da arrecadação.

Assim, partindo-se do pressuposto que os custos dos direitos se concretizam em despesas públicas com imediata expressão na esfera de cada um dos seus titulares, uma esfera que assim se amplia na exata medida dessas despesas, de

modo que a tributação deve ser compreendida como meio indispensável para a afirmação de uma vida próspera para todos os membros da sociedade, podendo servir ela para a concretização de direitos.

Os tributos não devem ser compreendidos como simples método de pagamento pelos serviços públicos prestados pelo Estado, mas como um dos mais importantes instrumentos pelo qual o sistema político coloca em prática determinada concepção de justiça econômica ou distributiva.

Desse modo, havendo estreita relação entre a tributação e a desigualdade, entende-se por necessária a adoção de medidas, dentro da seara tributária, por meio de políticas públicas alinhadas com as políticas tributárias, que possam reduzir as desigualdades, conforme será mais adiante abordado.

## 1.2 O PODER DE TRIBUTAR

De forma incontestável pode-se crer que desde o início da humanidade exista alguma espécie de tributação (*"ubi cives, ubi tributum"*), ainda que no início ela tenha se realizado de forma precária. A divisão de tarefas, atribuições e funções que todos exercem em uma sociedade demanda necessariamente uma forma de mantê-la em sua estrutura, havendo assim a necessidade de haver um comando, seja ele político ou religioso, e por consequência, recursos arrecadados para manutenção destes.

Assim, o poder de tributar se torna um dos mais valiosos poderes que a sociedade civil confere ao Estado. A tributação enraíza-se na essência do contrato social, pois o homem perde com a realização deste a sua liberdade natural e um direito ilimitado a tudo que o tenta e que pode alcançar, todavia ganha a liberdade civil e a propriedade de tudo aquilo que possui<sup>1</sup>.

Diante do contrato social, no qual cidadãos se organizam em forma de sociedade, eles condescendem com a imposição tributária. Por sua vez, esta, em sua concepção original, deveria retribuir aos cidadãos-contribuintes por meio de alguma espécie de contraprestação, em especial, por meio da proteção de seus direitos.

O poder de tributar nasce conjuntamente com a figura do Estado, na qual os homens cederam ao estado natural até então existente, havendo assim a passagem

---

<sup>1</sup> ROUSSEAU, Jean Jacques. **O Contrato Social**. Trad. Ciro Mioranza. São Paulo: Escala Educacional, 2006. p. 28



do “Estado da Natureza” para o “Estado Político”, tal qual lecionado por Thomas Hobbes<sup>2</sup>, vindo a constituir uma sociedade organizada, sendo a tributação a forma principal de financiamento desta, garantindo-se, assim, transferência necessária de riqueza à manutenção do aparato estatal.

A tributação, portanto, somente pode ser compreendida a partir da necessidade dos indivíduos em estabelecer convívio social organizado e gerir a coisa pública mediante a concessão de poder a um soberano.

Tem-se que a história da tributação poderia ser definida como a história que leva o indivíduo da servidão à cidadania, sendo esta analisada como uma luta contra o poder e a manutenção de uma esfera privada autônoma e digna. Portanto, o poder de tributar, nos dias atuais, encontra-se fundamentalmente conectado à ideia de constituição, que deve ser entendida como conjunto de normas (princípios e regras) e valores que estabelecem a estrutura jurídico-política de uma sociedade organizada. Não há na tributação uma mera relação de poder ou uma relação contratual entre Estado e cidadão, mas uma relação jurídica sobre como se dá o pacto fundamental na constituição de uma esfera cívica de liberdade e igualdade entre público e privado<sup>3</sup>.

Por esta compreensão, verifica-se que a tributação encontra diversas formas para a sua justificação, dependendo esta da matriz teórica em referência, podendo ela ser uma expressão de poder (pensamento conceitual) um sistema jurídico (pensamento normativista) ou um sistema de direitos e deveres fundamentais (pensamento sistemático), fundado em uma ética material.

Explica Caliendo<sup>4</sup> que pela justificação da tributação pelo pensamento conceitual que o tributo estaria vinculado às escolhas do poder político e não a um modelo normativo, organizado por meio da codificação ou da constitucionalização.

Tradicionalmente, entendia-se que o poder fiscal vinculava-se à tese de substancial ilimitação do poder soberano do Estado e tal poder se mantinha no momento de criação dos tributos. Tal situação estará refletida na sustentação do direito tributário e financeiro sobre fontes políticas e na ausência de uma limitação do poder político às regras do direito. O poder de tributar será tão somente

---

<sup>2</sup> HOBBS, Thomas. **Leviatã**. Tradução de Alex Marins. 2. ed. São Paulo: Martin Claret, 2008, p. 30-32.

<sup>3</sup> CALIENDO, Paulo. **Três formas de pensar a tributação – elementos para uma teoria sistemática do Direito Tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 139-140.

<sup>4</sup> CALIENDO, Paulo. **Três formas de pensar a tributação – elementos para uma teoria sistemática do Direito Tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 157.

autolimitado e não sofrerá qualquer restrição externa, visto que o poder soberano é absoluto e ilimitado.

Caliendo<sup>5</sup> bem leciona ao afirmar existirem três grandes modelos de controle político para a atribuição de legitimidade e mesmo validade das normas jurídico-tributárias, seriam eles: o modelo ético-religioso, que durante muito tempo, a critério de aferição da legitimidade e mesmo validade de normas tributárias passava pelo crivo de considerações ético-religiosas sobre a justa tributação pelo soberano; o modelo ético-político, que seria outra forma de questionamento de aferição da legitimidade e mesmo validade de normas tributárias passava pelo crivo de considerações ético-políticas sobre a justa tributação pelo soberano; por fim, o modelo técnico-político, no qual o Estado Liberal o controle do poder de tributar passou de considerações políticas gerais para o estabelecimento de critérios financeiros sobre o aumento de arrecadação. Desta forma, os critérios da segurança jurídica, da legalidade, entre outros, eram lidos por meio de técnicas advindas da moderna teoria das finanças.

Pelo pensamento conceitual<sup>6</sup> tem-se que o poder de tributar decorre do poder soberano que existe do Estado com seus súditos, sendo a tributação uma forma compulsória para a ocorrência de cessão da riqueza privada para erário público. Portanto, a justificativa para a tributação vem ocorrer pelo próprio poder do Estado e, logo, pelo exercício de seus atos de soberania.

Verifica-se que há, nessa teoria, uma clara separação entre Estado e cidadão, havendo diversos autores que irão ressaltar a natureza política desta relação, tal como afirma Berliri<sup>7</sup>, para o qual o direito tributário é o ramo do direito que estabelece os princípios e as normas relativas à instituição, à aplicação e a arrecadação dos impostos e das taxas, bem como à observância do monopólio fiscal.

De outra banda, Sousa<sup>8</sup> lecionava que este seria o ramo do direito público que rege as relações jurídicas entre o Estado e os particulares, decorrentes da

---

<sup>5</sup> CALIENDO, Paulo. **Três formas de pensar a tributação – elementos para uma teoria sistemática do Direito Tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 142-144.

<sup>6</sup> CALIENDO, Paulo. **Três formas de pensar a tributação – elementos para uma teoria sistemática do Direito Tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 157-159.

<sup>7</sup> BERLIRI, Antonio. **Corso Istituzionale di Diritto Tributario**. Vol. I. Milano: Dott A. Giuffrè, 1965, p. 1-2.

<sup>8</sup> SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributário**. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1954, p. 17-18.

atividade financeira do Estado no que se refere à obtenção de receitas que correspondam ao conceito de tributos.

Denota-se, contudo, uma ausência de referências aos direitos fundamentais e à promoção de políticas públicas. Aliás, salienta-se que uma das mais claras afirmações do poder de tributar como fenômeno político possa ser encontrado na definição de Morselli<sup>9</sup> sobre impostos, como sendo eles uma forma de obrigação patrimonial de indivíduos submetidos à potestade tributária de um ente público e oriundo diretamente do exercício do poder fiscal, chegando o autor a referir que, em um primeiro momento, o tributo se constitui na vontade do Estado, criado de determinadas pretensões, originando uma relação de subordinação. Esta vontade criativa se manifesta como um ato de imposição (*atto di imposizione*).

Com isso, surge uma compreensão do poder de tributar, assentada tão somente na ideia de soberania fiscal para uma compreensão do poder fiscal como fenômeno jurídico (relação jurídico-obrigacional).

Apresenta-se, a seguir, as principais teorias que fundamentam a fiscalidade na ideia de soberania, dentre as quais são elencadas as seguintes:

a) O imposto como uma relação de forças: defendida por Schneider e Bühler, o dever de pagar tributos decorre da submissão do indivíduo à soberania do Estado, de modo que não existiria um fundamento específico para o tributo, à exceção do próprio poder soberano do Estado. Assim, o Estado cobra tributos em virtude da soberania que exerce sobre os seus cidadãos, os quais devem pagá-los independentemente de qualquer vantagem a ser auferida<sup>10</sup>.

b) Escola da Dinâmica Tributária: difundida pela Escola de Roma e por Gian Antonio Micheli, a teoria do procedimento impositivo, segundo o qual o Direito Tributário seria essencialmente dinâmico, não pode ser constituída apenas sobre um conceito estático como o de relação jurídica. Assim, antes, deve seguir afirmando-se sobre um conceito dinâmico, como o de atividade tributária, no qual função e poder são manifestações típicas e necessárias. Deste modo, o fenômeno tributário consistiria, então, em uma transferência coativa de recursos, de particulares aos entes públicos. O tributo será considerado, nessa teoria, como expressão da

---

<sup>9</sup> MORSELLI, Emanuele. **Corso di Scienza della Finanza Pubblica**. Vol. Primo, Padova: CEDAM, 1949, p. 131.

<sup>10</sup> TÔRRES, Ricardo Lôbo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 233-234.

soberania, estando vinculado à noção de poder-dever e não de crédito e débito do Direito Privado<sup>11</sup>.

c) Escola das Escolhas Públicas: representada pelos economistas Knut Wicksell e James Buchanan<sup>12</sup>, a tributação seria justa somente quando o cidadão recebesse o valor pago em tributos sob a forma de serviços públicos durante sua vida<sup>13</sup>. Para Buchanan, há uma contradição fundamental no Estado Democrático, visto que existirá sempre uma crescente demanda por distribuição localizada de recursos e, todavia, uma capacidade limitada de arrecadação fiscal e financiamento do Estado. O paradoxo de demandas crescentes e resistências à tributação sofrem nas disputas entre exigências por distribuição orientada e exigências por justiça e equidade (*equity or justice*).

d) Escola do Estado Fiscal como poder monopolístico (*Teoria della illusione finanziaria*): partindo dos estudos de Amilcare Puviani, sendo estes fundamentados na premissa de que o Estado seria um agente "monopolístico", ou seja, seria ele uma agência formada por um grupo de pessoas que possui poder, exercendo-o sobre outro grupo de pessoas. Assim, a neoclássica formulação da tributação como "menor sacrifício agregado" (*least aggregate sacrifice*) é reformulada sob a forma de a classe dominante encontrar meios em minimizar a resistência do contribuinte ao pagamento de tributos e sua transferência para os governantes. O objetivo principal da classe dominante é passar a impressão que está tributando menos e transferindo mais investimentos públicos para o contribuinte<sup>14</sup>.

e) Escola austríaca da tributação como "servidão moderna": formada por dois autores principais: Ludwig von Mises e Friedrich A. Hayek. Para o primeiro, a preocupação central da literatura tributária tem sido centrada na busca da justa tributação e não da tributação neutra (*neutral tax*), fazendo severa crítica quanto a tal ponto. Por sua vez, Friedrich A. Hayek faz em seus estudos uma análise crítica do papel da política fiscal, pois esta tem sido centrada nos limites da racionalidade, assim como da função das normas e nos limites da regra da maioria.

---

<sup>11</sup> TÔRRES, Heleno. Contribuições da Doutrina Italiana para a Formação do Direito Tributário brasileiro. In: SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 1157.

<sup>12</sup> BUCHANAN, James M.; MUSGRAVE, Richard A.. **Public Finance and Public Choice: Two Contrasting Visions of the State**. Cambridge, Mass.: MIT Press, 1999, p. 122.

<sup>13</sup> WICKSELL, Knut. A new principle of just taxation. In: MUSGRAVE, Richard A.; PEACOCK, Alan (editores). **Classics in the Theory of Public Finance**. New York: St. Martin's Press, 1958, p. 72-118.

<sup>14</sup> CALIENDO, Paulo. **Três formas de pensar a tributação – elementos para uma teoria sistemática do Direito Tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 152.

As teorias jurídico-contratuais do tributo passam a entendê-lo como uma relação contratual, com obrigações recíprocas. Assim, a ideia contratualista do tributo possui seus fundamentos políticos e econômicos na ideia de benefício. Por esta compreensão, tem-se que o cidadão paga tributos na proporção dos benefícios que auferem com a existência de um governo. As principais teorias desenvolvidas são apresentadas por Caliendo<sup>15</sup>, podendo ser assim referidas:

i) Teoria do Preço de Troca: Por esta teoria o imposto nada mais significa do que uma compensação aos contribuintes pelos serviços que auferem do Estado. Na visão de Proudhon<sup>16</sup>, o sistema de despesas e receitas (tributação) do governo não seria nada mais do que uma troca, tendo os cidadãos a seu dispor serviços de todos os tipos equivalentes de forma exata ao valor desembolsado pela exigência pecuniária exigida pelo Estado de parte de seu trabalho (tributação sobre a renda) ou bens (tributação sobre a propriedade).

ii) Teoria da retribuição pela segurança: Defendida por Montesquieu<sup>17</sup> e Bodin, os impostos são os pagamentos feitos pelos indivíduos, como contraprestação pela segurança que o Estado proporciona aos seus súditos.

iii) Teoria do benefício (*benefit theory*): Pelos autores Locke, Bentham e Montesquieu, esta teoria se consubstancia pela compreensão de que os contribuintes devem receber um benefício dos serviços públicos de forma proporcional ou igual ao custo dos impostos.

Locke afirmou que “*o pretense exercício do poder de lançar impostos sobre o povo, sem por ele estar autorizado, invade a lei fundamental da propriedade e subverterá o objetivo do governo*”<sup>18</sup>. Assim, inexistiria o sacrifício dos contribuintes na relação Estado-Contribuinte, uma vez que o ônus tributário decorreria da contrapartida direta oferecida pelo Estado<sup>19</sup>.

---

<sup>15</sup> CALIENDO, Paulo. **Três formas de pensar a tributação – elementos para uma teoria sistemática do Direito Tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 157-175.

<sup>16</sup> PROUDHON, Pierre Jean. **Théorie de l'impôt**. Paris: Librairie Internationale, A. Lacroix, Verboeckhoven & Cie, nouvelle édition, 1868, p. 39-51.

<sup>17</sup> Montesquieu afirmou, em 1749, que “el impuesto es la porción de los bienes que cada ciudadano da al Estado para tener seguridad sobre los que le quedan y para gozar de éstos más placenteramente”. MONTESQUIEU, Charles-Louis de Secondat. **L'Esprit des lois**, Genebra: 1749. apud JUANO, Manuel de. **Curso de Finanzas y Derecho Tributario**. Tomo I (Parte General). Rosario: Molaschino, 1963, p. 271

<sup>18</sup> PALMEIRA, Marcos Rogério. **Direito Tributário versus mercado: o liberalismo na reforma do Estado brasileiro nos anos 90**. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p. 79.

<sup>19</sup> BOUVIER, Michel. **Introduction au droit fiscal et à la théorie de l'impôt**. Paris: Librairie générale de droit et de jurisprudence, 1996, p. 192.

iv) Concepção jurídico-obrigacional do tributo: Hobbes, Rousseau e Adam Smith sustentam que o Direito Tributário, por tratar de obrigações tributárias, deveria estar submetido aos princípios gerais aplicáveis às obrigações e, portanto, deveria sujeitar-se ao direito privado em sua plenitude.

v) Teoria causalista do tributo: Por esta teoria, sustentada por Raneletti, Griziotti e Morselli, a tributação legitima-se não apenas no poder soberano do Estado, mas na vantagem que proporciona a cada indivíduo, ou seja, a causa do tributo está na ação do Estado de proporcionar serviços que aumentem a atividade econômica e melhorem a vida dos contribuintes.

vi) Concepção jurídico-financeira do tributo: Sob a ótica de Luigi Einaudi, o enfoque do Direito financeiro é funcionalista, verifica a receita e a sua função no ordenamento. A abordagem do direito tributário é estruturalista, ou seja, verifica o sentido da tributação. O primeiro verifica a função da receita e o segundo, o seu sentido em um estado democrático de direito.

Ainda, necessário fazer referência ao economista Adolph Wagner, como bem descreve Adamy<sup>20</sup>, pois partindo da premissa de que o Estado deveria corrigir as distorções existentes na sociedade e no mercado, enxergava Wagner no direito tributário um excelente instrumento para corrigir tais problemas, estabelecendo uma nova concepção da tributação, despedindo-se da visão unilateral do imposto como elemento exclusivo de financiamento estatal, fundando uma nova concepção baseada na ideia de que o imposto deve atuar com finalidades sócio-políticas.

Depois de realizada a apresentação dos principais referenciais teóricos tratam do tributo como relação jurídica, necessário se faz a apresentação do pensamento normativista, onde o poder de tributar é tido como uma competência tributária.

O normativismo possui um postulado central, pois o sistema tributário é um sistema de normas jurídico-tributárias e o direito tributário seria o ramo didaticamente autônomo do direito que estuda as normas tributárias.

Inexiste uma definição material sobre o conceito de poder de tributar, de tal modo que este poderia ser entendido como uma manifestação particular do poder geral do soberano e das normas como instrumento de realização de comandos garantidos por sanções.

---

<sup>20</sup> ADAMY, Pedro. Adolph Wagner. In: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo; CAVALCANTE, Denise Lucena; CALIENDO, Paulo. **Leituras clássicas de Direito Tributário**. Salvador: JusPodivm, 2018, p. 101-102.

Destacam-se três escolas de pensamento normativista de tributo<sup>21</sup>: a primeira, de conceito normativista de tributo, defendida por Becker<sup>22</sup>, na qual o conceito de tributo será essencialmente um conceito normativo, entendido como um conjunto de normas; a segunda, capitaneada por Geraldo Ataliba, de concepção jurídico-administrativa do tributo, na qual o direito tributário seria nessa concepção a resultante das relações entre administração e cidadão, na melhor compreensão do Estado de Direito; por fim, a terceira, denominada Teoria da Distribuição dos Encargos Públicos, a qual considera o tributo como fruto da solidariedade social que une todos os cidadãos.

Pelo que se verifica, tanto no pensamento conceitual quanto no normativista, não se vislumbra teoria ou escola que seja formada pelo resultado do equilíbrio entre os direitos fundamentais e o dever fundamental de pagar tributos.

Partindo-se da compreensão de que a tributação é muito mais do que uma expressão da soberania do Estado, entende-se que o pensamento sistemático de tributo (financiamento dos direitos fundamentais) como sendo o mais harmônico com a constitucionalização dos direitos fundamentais, a reintrodução do problema da justiça e de uma nova hermenêutica jurídica<sup>23</sup>.

### 1.3 O CUSTO DOS DIREITOS E O FINANCIAMENTO DESTES

O dever de pagar impostos seria, para Nabais, um dever fundamental<sup>24</sup>, eis que o imposto não pode ser tido como mero sacrifício dos cidadãos, mas sim uma contribuição necessária para que o Estado consiga cumprir suas tarefas no interesse do proveitoso convívio de todos os cidadãos.

A tributação de um Estado de direito não é tecnicidade de conteúdo qualquer, pois conta com conteúdo jurídico, econômico e político, a qual é orientada por valores. A tributação afeta não só a relação cidadão/Estado, mas também a relação

---

<sup>21</sup> CALIENDO, Paulo. **Três formas de pensar a tributação – elementos para uma teoria sistemática do Direito Tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 175-179.

<sup>22</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3 ed. São Paulo: Lejus, 1998.

<sup>23</sup> CALIENDO, Paulo. **Três formas de pensar a tributação – elementos para uma teoria sistemática do Direito Tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 170.

<sup>24</sup> Tal tese é defendida por Nabais em sua obra “O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo”. (NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. 3.ª reimp. Coimbra: Almedina, 2012).

dos cidadãos uns com os outros. Por estas razões, o seu estudo é considerado um Direito da coletividade<sup>25</sup>.

A versão original do Estado Fiscal foi dilapidada com o decurso da história do Estado, acolhendo-se agora o âmbito de proteção e garantia (e até mesmo, em certa medida, de prestação) do Estado Social e encontrando limites no Estado Democrático de Direito e na ordem constitucional.

É neste sentido que o professor português Nabais<sup>26</sup> ressalva que não vemos como possa ser preservada a liberdade que tal preço é suposto servir, não pode ser um preço qualquer, mormente um preço de montante muito elevado, nem pode ser um preço que se pretenda equivalente ao preço dos serviços públicos de que cada contribuinte usufrui. Pois, nessa hipótese, ficaria arredada a ideia de solidariedade que está na base de tal estado.

Entende-se que o tributo, não de forma exclusiva, tem a idoneidade para garantir a realização da justiça social exigida pelo Estado Social, destacadamente a redução das desigualdades sociais, sem que isso acarrete no rompimento das liberdades individuais<sup>27</sup>. Por sua vez, o Estado Social Fiscal é movido por preocupações de funcionamento global da sociedade e da economia, tem por base uma tributação alargada – exigida pela estrutura estadual correspondente.

Conforme lecionam Sunstein e Holmes<sup>28</sup>, os direitos custam dinheiro e, por esta razão, não podem ser protegidos sem apoio e fundos públicos, sendo eles serviços públicos que o Governo presta em troca de tributos.

Leciona Nabais<sup>29</sup> que direitos não são dádiva divina nem fruto da natureza, porque não são autorrealizáveis nem podem ser realisticamente protegidos num estado falido ou incapacitado, implicam a cooperação social e a responsabilidade individual.

Neste contexto, importante ter em mente que investimentos por parte do Estado em políticas públicas para a redução das desigualdades sociais são

---

<sup>25</sup> YAMASHITA, Douglas; TIPKE, Klaus. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 15.

<sup>26</sup> NABAIS, José Casalta. **Por um Estado fiscal Suportável Estudos de Direito Fiscal**. Vol. I. Coimbra: Edições Almedina, 2005, p. 26-28.

<sup>27</sup> ESTEVAN, Juan Manuel Barquero. **La función del tributo em el Estado social y democrático de Derecho**. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002, p. 40.

<sup>28</sup> HOLMES, Sthephen. SUNSTEIN, Cass R., **The Cost of Rights: why liberty depends on Taxes**. New York: W. W. Norton & Co., 1999, p. 15, 151-153.

<sup>29</sup> NABAIS, José Casalta. **Por um Estado fiscal Suportável Estudos de Direito Fiscal**. Vol. III. Coimbra: Edições Almedina, 2010, p. 112.



necessários, estando o objetivo de diminuição da desigualdade social inserido no texto constitucional, consoante se verifica pelo texto dos artigos 3º, inciso III<sup>30</sup> e 170, inciso VI<sup>31</sup>.

Por lógica, quanto maior o investimento, em tese, maior seria o avanço. No entanto, deve haver equilíbrio na distribuição de recursos (gasto público), sejam eles de forma direta ou indireta (por meio dos denominados gastos tributários), em relação a outras políticas públicas pretendidas, bem como sua utilização se dar de modo racional.

Tal como sustentam Sunstein e Holmes<sup>32</sup>, direitos são caros porque os custos são caros, de modo que a busca pela redução das desigualdades sociais, por sua vez, não é exceção à regra, pois os custos também são elevados. Aliás, são demasiadamente elevados e demandam uma série de outras políticas públicas aplicadas simultaneamente, tais como medidas que permitam a universalidade do acesso à educação, a busca do pleno emprego e de moradia para todos.

Dar eficácia a direitos, especialmente uniformemente e com aplicação equitativa, é um custo caro. Ocorre que direitos legais são vazios na medida em que eles são descumpridos, de modo que quase todo direito implica em um dever correlato, e deveres são levados a sério apenas quando negligência é punida pelo poder público, realizada este pelo erário público.

Os custos dos direitos concretizam-se em despesas públicas com imediata expressão na esfera de cada um dos seus titulares, uma esfera que assim se amplia na exata medida dessas despesas.

Uma individualização que torna tais custos particularmente visíveis tanto do ponto de vista de quem os suporta, isto é, do ponto de vista do Estado, ou melhor, dos contribuintes, como do ponto de vista de quem deles beneficia, isto é, do ponto de vista dos titulares dos direitos, conforme sustenta Nabais<sup>33</sup>.

---

<sup>30</sup> Dispõe o Art. 3º, inciso III da CF/1988 que “Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil [...] III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;”

<sup>31</sup> Estabelece o Art. 170, inciso VII, da CF/1988 que: “A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: [...] VII - redução das desigualdades regionais e sociais;”

<sup>32</sup> HOLMES, Stephen. SUNSTEIN, Cass R., **The Cost of Rights: why liberty depends on Taxes**. New York: W. W. Norton & Co., 1999, p. 43.

<sup>33</sup> NABAIS, José Casalta. **Por um Estado fiscal Suportável Estudos de Direito Fiscal**. Vol. III. Coimbra: Edições Almedina, 2010, p. 113-114.

Nesta compreensão, a menos que tais direitos e liberdades não passem de promessas piedosas, a sua realização e sua proteção (dos clássicos direitos e liberdades) pelas autoridades públicas exigem avultados recursos financeiros.

Os custos dos clássicos direitos e liberdades se materializam em despesas do Estado com a sua realização e proteção, ou seja, em despesas com os serviços públicos adstritos basicamente à produção de bens públicos em sentido estrito.

Despesas essas que, não obstante aproveitarem aos cidadãos na razão direta das possibilidades de exercício desses direitos e liberdades, porque não se concretizam em custos individualizáveis junto de cada titular, mas em custos gerais ligados à sua realização e proteção têm ficado na penumbra ou mesmo no esquecimento.

Deste modo, não havendo a contrapartida da entrada de ingressos compatíveis com o volume de encargos e, não raro, com o seu custeio pela incidência exageradamente progressiva de tributos<sup>34</sup>, o Estado Social Fiscal poderia entrar em processo de falência, sendo ele incapaz de proporcionar e suportar o bem-estar social conforme sua concepção inicial.

O tributo não mais deve ser considerado como uma mera relação de poder, conforme já exposto, pela qual o Estado exige e a sociedade se sujeita em razão desta relação. Logo, em razão, deste caráter democrático, o tributo não pode ser visto tão somente como um poder do Estado, tampouco como sacrifício para os cidadãos.

Em verdade, a tributação deve ser compreendida como meio indispensável para a afirmação de uma vida próspera para todos os membros da sociedade<sup>35</sup>, podendo servir ela para a concretização de direitos.

Assim, o Estado fiscal deve ser compreendido como um Estado de liberdade, que se caracteriza por uma necessária separação entre a atividade estatal e a econômica<sup>36</sup>.

---

<sup>34</sup> TÔRRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário**. Vol I. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. p. 540.

<sup>35</sup> NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. 3.<sup>a</sup> reimp. Coimbra: Almedina, 2012, p. 185.

<sup>36</sup> NABAIS, José Casalta. **Por um Estado fiscal Suportável Estudos de Direito Fiscal**. Vol. I. Coimbra: Edições Almedina, 2005, p. 29.

Não se trata, porém, de uma relação como à estabelecida no Estado Liberal, em que se evidenciava uma separação completa, integral, entre o Estado e a sociedade.

Nas lições de Nabais<sup>37</sup>, a “estatalidade fiscal” significa uma separação fundamental entre estado e economia e a consequente sustentação financeira daquele por meio de sua participação nas receitas da economia produtiva pela via do imposto.

Deve o Estado, portanto, controlar e corrigir o próprio processo da atividade econômica, de modo a que o mesmo não ponha em perigo outras atividades; não fomenta desenvolvimento culturalmente indesejável. Cabe também ao Estado corrigir os resultados da repartição dos rendimentos e patrimônios decorrentes do processo econômico, quando os mesmos sejam indefensáveis do ponto de vista da justiça.

Compreende-se que um Estado, seja por meio de regulação exacerbada ou por meio de tributação exagerada, estorve, paralise ou destrua a produtividade da economia, acabe por se destruir como Estado Fiscal.

Isto porque, ao afligir a sua base, destrói ele, ao final, por consequência, a sua própria capacidade financeira. Assim, o relacionamento entre liberdade e tributo é dramático, se afirmado este sob o signo da bipolaridade: o tributo é a garantia da liberdade e, ao mesmo tempo, possui extraordinária aptidão para destruí-la<sup>3839</sup>.

Pretendeu-se demonstrar o real custo dos direitos, em especial, do consagrado constitucional dever de buscar a redução das desigualdades. Os valores destinados a garantir este, seja por investimento do Estado (gasto público direto) ou por renúncias fiscais (gasto público indireto), saem do caixa do Poder Público, ainda que tais valores sequer tenham ingressado fisicamente no caixa (no caso dos gastos públicos indiretos).

Direitos possuem custos e o direito à igualdade, por meio da busca de redução de desigualdades, por ser de difícil concretização, não é diferente dos

---

<sup>37</sup> NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. 3.<sup>a</sup> reimp. Coimbra: Almedina, 2012, p. 196-198.

<sup>38</sup> TÔRRES, Ricardo Lobo. **Planejamento Tributário: elisão abusiva e evasão fiscal**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012, p. 10.

<sup>39</sup> Em 1819, quando do julgamento *McCulloch v. Maryland*, pela Suprema Corte Americana, foi definido Chief Justice John Marshall o poder de tributar como poder de destruir (“the power to tax is the power to destroy”).

demais. A fonte dos recursos para financiar tal direito possui como principal fonte a tributação.

#### 1.4 A RELEVÂNCIA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NA PROMOÇÃO DE POLÍTICAS PÚBLICAS

De início, necessário se faz referir que por políticas públicas se compreende aquelas que são reconhecidas como as que representam conjuntos de programas, ações e atividades desenvolvidas pelo ente estatal, de forma direta ou indireta, que visam assegurar determinado direito, de forma difusa ou para determinado seguimento, por exemplo, social, regional, cultural, étnico, econômico, entre outros.

Importante haver uma tributação justa e razoável, suficientemente eficaz para concretização de todos os direitos e garantias fundamentais, bem como que atenda as políticas públicas de governo, é objeto de intenso estudo por juristas e economistas do mundo todo.

Tem-se que o estudo da relação jurídica existente entre fisco e contribuinte está em processo de constante desenvolvimento, perpetrando com que diversas concepções doutrinárias sejam formalizadas em procura de um conceito moderno de tributação e função dos tributos.

Sabe-se que a majoração da carga tributária em determinados setores da economia, embora possa acarretar considerável diminuição de receita tributária, pode induzir a uma migração na fonte de origem tributária. Ou seja, pode-se induzir a economia pela tributação.

É permitido ao Estado que este atue por meio da tributação na promoção de políticas públicas, inclusive para fins de redução das desigualdades, o que aliás, no que tanges as desigualdades sociais regionais, tratam-se de objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, conforme artigo 3º, inciso III, da CF/1988.

Importa referir que a versão original do Estado fiscal foi dilapidada com o decurso da história do Estado, acolhendo-se agora o âmbito de proteção e garantia do Estado Social e encontrando limites no Estado Democrático de Direito e na ordem constitucional.

Diante disso, a tributação se mostra como recurso capaz de auxiliar na realização políticas públicas, em especial, por meio de renúncias fiscais (gastos públicos indiretos), conforme será abordado adiante nesta tese.

Compreende-se que os princípios da proporcionalidade (razoabilidade), da progressividade, do Estado Social, da igualdade (sentido amplo) e da capacidade contributiva, devem ser devidamente considerados e ponderados, a fim de amenizar as desigualdades de tributação presentes na sociedade contemporânea, de modo a garantir o mínimo existencial a todos, deixando de transformar as políticas fiscais em políticas de interesses exclusivamente de alguns (poucos), sacrificando os demais (maioria), criando assim um Estado mais justo e, logicamente, com uma tributação justa.

Viabiliza-se, assim, a promoção de políticas públicas em diversas áreas, tais como educação, saúde, cultura, educação, lazer e de proteção ao ambiente, além de, é claro, políticas públicas voltadas para a redução das desigualdades.

A tributação vem a servir como relevante instrumento para fins de promoção de políticas públicas, seja pela redução ou majoração das alíquotas dos tributos nestas áreas, com o adequado uso da progressividade e extrafiscalidade, respeitando-se os princípios da capacidade contributiva, seletividade, proporcionalidade e o da igualdade, ou, ainda, pela implementação de benefícios fiscais, ou seja, fazendo o ente estatal renúncias fiscais em prol de obter a realização da política pública almejada.

Scaff<sup>40</sup> sustenta ser central a questão distributiva financeira, pois “não se trata apenas da questão tributária – ou seja, quem paga a conta dos gastos governamentais”, defendendo o autor uma necessária “conjugação sobre como se reparte esse custo (aspectos tributários) e com quem se gasta (aspectos financeiros)”.

Defende Gross<sup>41</sup> que o estudo da função redistributiva da tributação pressupõe a compreensão de que os tributos exercem um papel que vai além da mera finalidade fiscal, de arrecadação de receitas para o Estado. Assim, sustenta que a tributação pode – e deve – servir como um instrumento de justiça social, que arrecada mais dos mais ricos (progressividade) e distribui para os que mais

---

<sup>40</sup> SCAFF, Fernando Facury. As eternas reformas constitucionais no Brasil e as PECs 186, 187 e 188 do Governo Bolsonaro. In: SCAFF, Fernando Facury; et al. **Reformas ou deformas tributárias e financeiras: por que, para que, para quem e como?** Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito; Coleção de Direito Tributário & Financeiro, 2020. p. 145.

<sup>41</sup> GROSS, Alexandre Felix. A função redistributiva da atividade financeira do Estado e o (sub) financiamento do sistema de saúde. In: SCAFF, Fernando Facury; et al. **Reformas ou deformas tributárias e financeiras: por que, para que, para quem e como?** Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito; Coleção de Direito Tributário & Financeiro, 2020. p. 196.

necessitam pela via dos serviços públicos, diminuindo as desigualdades interindividuais.

Assim, verifica ser estreita a relação do direito financeiro com o direito tributário<sup>42</sup>, podendo estes se prestarem para a concretização de direitos fundamentais, por meio de uma tributação que seja efetivamente colaborada ao alcance dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, constitucionalmente elencados no artigo 3º da carta constitucional.

### 1.5 A COLABORAÇÃO NECESSÁRIA DA TRIBUTAÇÃO ÀS POLÍTICAS PÚBLICAS NA SEARA SOCIAL

Diante do atual cenário econômico-social, o qual permite repensar estruturas e modos de atuação, segundo uma nova racionalidade democrática, conforme Bucci<sup>43</sup>, inteiramente permeada pelas ideias de transparência, uso inteligente dos recursos e alcance social, que podem ser concebidas e implementadas para utilização, podendo ser repensadas também as políticas públicas, neste novo contexto.

Na composição dos arranjos institucionais, o governo dispõe basicamente dos recursos oriundos da arrecadação tributária. Além disso, tem poder deliberativo sobre a utilização do crédito público, como a possibilidade de manejar mecanismos de renúncia fiscal, os quais podem beneficiar de maneira distinta setores ou atividades.

Dispõe, deste modo, de poder sobre os meios fiscais, alocados no orçamento público em rubricas vinculadas aos programas e detendo disponibilidade, nos termos da legislação, sobre os orçamentos de investimento das empresas públicas e poder deliberativos sobre a utilização de recursos das agências oficiais de fomento, responsáveis pelas políticas de estímulo ao segmento pretendido<sup>44</sup>.

As políticas públicas são assimiladas como autênticos programas de Estado (mais do que de governo), que intentam, por meio de articulação eficiente e eficaz

---

<sup>42</sup> Conforme referia Aliomar Baleeiro, o “Direito Financeiro abrange todas as normas jurídicas pertinentes à atividade exercida pelas pessoas de Direito Público” (BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 26).

<sup>43</sup> BUCCI, Maria Paula Dallari. **Fundamentos Para Uma Teoria Jurídica Das Políticas Públicas**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 32.

<sup>44</sup> BUCCI, Maria Paula Dallari. **Fundamentos Para Uma Teoria Jurídica Das Políticas Públicas**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 274-275.

dos atores governamentais e sociais, cumprir as prioridades vinculantes da Carta, de ordem a assegurar, com hierarquizações fundamentadas, a efetividade do plexo de direitos fundamentais das gerações presentes e futuras<sup>45</sup>.

Compreende-se que, simultaneamente a adoção de políticas públicas que visem a redução das desigualdades, dando-se aqui maior relevância a desigualdade social, combatendo-se assim, também a miséria, deve o ente estatal adotar instrumentos tributários que possam colaborar com o avanço desta política pública, obtendo-se, assim, um resultado melhor a esta.

Necessário mencionar que pouco poderia adiantar, por exemplo, a construção de escolas, se a tributação do material escolar for elevada. Ou ainda, no sentido inverso, reduzir-se a tributação sobre o material de construção, buscando moradia para todos, se não estiver sendo realizada outra política pública para financiamento de casas para famílias de baixa renda, pois caso contrário, grandes construtoras se valerão do nobre benefício fiscal concedido, sem que haja qualquer relevância para a política pública habitacional.

Estas observações são relevantes, pois, ao que se percebe, no Brasil, as políticas públicas parecem não dialogar com as políticas tributárias, de tal maneira que é majorada a arrecadação aos cofres públicos, ou, ainda, elevam-se os gastos tributários, porém os direitos não evoluem (ou pouco evoluem) em sua eficácia, especialmente no tocante as reduções das desigualdades verificadas no contexto social.

## 1.6 REPENSANDO A TRIBUTAÇÃO

Conforme exposto, a tributação foi originariamente idealizada como forma de custeio dos gastos para manutenção dos serviços públicos. Portanto, possuía função meramente fiscal, ou seja, a de arrecadar recursos necessários para manutenção das despesas mantidos pelo Estado com os cidadãos.

Pelo pensamento sistemático da tributação deve ser compreendida a Constituição em sua natureza dúplice, tanto como Carta de Direitos (limitações ao poder de tributar), quanto pela Carta de Competências (poder de tributar). Conforme

---

<sup>45</sup> FREITAS, Juarez. **Direito Fundamental à boa Administração Pública**. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 32.

Caliendo<sup>46</sup>, difere este pensamento dos modelos conceitual e normativista, anteriormente expostos, pois este reafirma a Constituição como sendo a norma mais importante na atribuição do dever fundamental de pagar tributos, bem como na compreensão desta como um sistema de princípios, regras e valores constitucionais.

Compartilha-se do entendimento de que a tributação deve ser entendida como um dever fundamental derivado do texto constitucional e não apenas como mera obrigação derivada de lei, possuindo o pensamento sistemático da tributação três pilares conceituais, quais sejam, a constitucionalização dos direitos fundamentais, a reintrodução do problema da justiça e uma nova hermenêutica jurídica.

Com base nestes fundamentos, acertadamente Tôrres<sup>47</sup> propôs um conceito constitucional de tributo, o qual consiste o dever fundamental em uma prestação pecuniária, que se limita pelas liberdades fundamentais, sob a diretiva dos princípios constitucionais da capacidade contributiva, dos custo/benefício ou da solidariedade e com a finalidade principal ou acessória de obtenção da receita para as necessidades públicas ou para as atividades protegidas pelo Estado, que é exigido daqueles quem tenha realizado o fato descrito de imputação tributária, conforme competência outorgada pela Constituição.

Os tributos não devem ser compreendidos como simples sistemática de pagamento pelos serviços públicos prestados pelo Estado, mas como um dos mais importantes instrumentos pelo qual o sistema político coloca em prática determinada concepção de justiça econômica ou distributiva.

Verifica-se que a tributação necessita ser repensada, possuindo agora a fundamentação do tributo pelo pensamento sistemático, a fim de que o tributo exigido tenha uma afirmação constitucional de sua exigência, podendo-se com isso, crer na tributação, sob a ótica da teoria sistemática, como real fonte de financiamento dos direitos fundamentais, não podendo ser afastada desta análise a questão da justiça fiscal.

---

<sup>46</sup> CALIENDO, Paulo. **Três formas de pensar a tributação – elementos para uma teoria sistemática do Direito Tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 145-179.

<sup>47</sup> TÔRRES, Ricardo Lobo. **O Conceito Constitucional de Tributo**. In: TÔRRES, Heleno (Coord.). **Teoria Geral da Obrigação Tributária**. Estudos em homenagem ao Professor José souto Maior Borges. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 589.



De tal modo, a busca da concretização do objetivo fundamental de redução das desigualdades sociais, pode ser efetivamente financiado pela tributação, adequando-se cada tributo ao fim pretendido.

Nas diversas hipóteses de incidência tributária pode haver medidas de redução ou majoração fiscal, por simples alterações de alíquota ou revisão de base de cálculo, por decorrência dos princípios da capacidade contributiva, da progressividade tributária e também da seletividade, ou, ainda, por meio da implementação de renúncias fiscais, de modo que tal gasto público também venha a contribuir com a redução das desigualdades.

Considerando-se que tributo serve ao financiamento dos direitos fundamentais, necessária também a análise do tributo em razão do resultado de sua arrecadação como fomento de políticas públicas, devendo o valor arrecado igualmente colaborar com a implementações destas.

Não podemos olvidar que os valores arrecadados pela tributação também devem servir para que o Estado cumpra seu dever de realizar os investimentos necessários para fim de redução das desigualdades. Portanto, necessária a participação efetiva do Estado no combate às desigualdades.

A compreensão que se entende como a mais adequada é que, conforme já referido, os direitos possuem um custo a ser suportado pela tributação, que por sua vez, deve ser sustentável e eficiente, sem jamais ferir, ao assim proceder, outros direitos, em especial, os dos contribuintes.

Com isso, as finanças públicas passam a ficar comprometidas também com a promoção de políticas públicas que visem a redução das desigualdades, o que é inerente ao Estado Democrático de Direito, não podendo o Estado seguir se omitindo na adoção de medidas mais eficazes.

Importante ser repensada a tributação, propondo-se um sistema tributário idealizado como um sistema jurídico envolvido diretamente com as políticas públicas com total harmonia com as políticas fiscais afins.

As políticas públicas devem ser elaboradas de forma a possuir um alto grau de transparência e segurança jurídica, devendo estar em consonância não só com o que o governante pretende, mas com os objetivos fundamentais da CF/1988, inclusive conforme seu Preâmbulo<sup>48</sup> e art. 3º, realizando-se, deste modo, um

---

<sup>48</sup> Torres leciona que “o Preâmbulo, ao aduzir como função precípua do Estado Democrático de Direito ser “destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a

planejamento de políticas públicas com metas claras e objetivas, observando-se a periodicidade apropriada para sua concretização.

Assim procedendo, seria possível o melhor emprego da tributação como fonte de financiamento e implementação de medidas voltadas a redução da desigualdade social, havendo, inclusive, a necessária segurança institucional.

Caso contrário, em um tema complexo como este, onde pouco se realiza em um mandato eletivo de quatro anos, pouco será evoluído, podendo, inclusive, haver retrocessos.

Defende-se, portanto, que as políticas públicas, sejam para redução das desigualdades sociais, assim como para qualquer outro objetivo, sejam pensadas para além de curtos períodos, devendo ser planejadas para período adequado ao alcance dos objetivos almejados, podendo, assim, estarem também alinhadas com as políticas fiscais relacionadas a estas, não podendo a sociedade ficar à mercê de falsas políticas que se renovam a cada campanha eleitoral.

Para alcançar as metas que são pretendidas por políticas públicas devem ser realizados planos, com objetivos específicos e claros, sendo estes previamente estabelecidos tanto para curto quanto para longo prazo, de modo que se possa verificar a realização das metas.

Realizado isto, a tributação deve, de tal maneira, ser reestruturada e alinhada com as políticas públicas, servindo, desse modo, melhor aos fins que lhe são possíveis e que, corretamente empregados, tornam-se pertinentes ao desenvolvimento da política pública.

A falta de previsibilidade e continuidade das ações governamentais, além de prejudicar investimentos e ocasionar insegurança jurídica e econômica, causando insegurança institucional e um desastroso ambiente de negócios, acaba por distorcer os fins mais nobres da tributação, que é o de financiar os direitos fundamentais e de auxiliar na promoção de políticas públicas.

Conforme demonstrado, a tributação deve servir como forma de atividade estatal indireta de fomento a condutas que visem melhorar os mais diversos indicadores (social, econômico, cultural, entre outros), de modo que ela possa ter

---

segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos”, de outra banda, determina axiologicamente o objetivo permanente do federalismo: ser meio para realizar os valores do Estado Democrático de Direito” (TORRES, Heleno Taveira. Constituição financeira e o federalismo cooperativo brasileiro. In: SCAFF, Fernando Facuy; et al (org.) **Federalismo(s) em juízo**. São Paulo: Noeses, 2019, p. 302).

uma efetiva participação na implementação de políticas públicas, seja pelo fomento (receita tributária), desoneração (gastos tributários) ou pela utilização de normas indutoras de caráter extrafiscal.

## 2. A FINALIDADE EXTRAFISCAL DOS TRIBUTOS

A Constituição Federal de 1988 contempla várias referências a aspectos da atividade regulatória estatal, referindo Marques Neto<sup>49</sup>, que no art. 170 da Constituição Federal de 1988 há princípio de reserva à intervenção estatal (campo da liberdade), como a propriedade privada (inciso II) e a livre concorrência (inciso IV), sendo princípios inalcançáveis sem alguma intervenção de caráter distributivo tais como a redução das desigualdades regionais e sociais (inciso VII) ou a busca do pleno emprego (inciso VIII).

Defende Marques Neto<sup>50</sup> que houve uma opção do constituinte pela atuação - confinada e conformada - reguladora estatal, a qual, sem prescindir do campo da liberdade econômica (livre iniciativa), justifica uma intervenção reguladora apta a i) assegurar condições de permanência da liberdade econômica (assegurar a livre concorrência) e (ii) implementar objetivos de interesse geral, como a redução das desigualdades. Para o autor, o constituinte atribuiu ao poder público um papel regulador da ordem econômica, papel este que não se limita à atividade meramente normativa.

Torna-se indispensável uma transformação profunda no sistema tributário nacional, o qual deve ser idealizado como um sistema jurídico que possua uma rede axiológica e hierarquizada topicamente de princípios fundamentais, normas estritas e valores jurídicos que tenham a função de evitar e/ou superar antinomias, dando eficácia aos objetivos que fundamentam um Estado de Direito, em consonância com a Constituição Federal, elaborado de forma a possuir um alto grau de transparência e segurança<sup>51</sup>.

Ainda, deve estar de acordo com políticas públicas voltadas ao incentivo do desenvolvimento, de forma duradoura, bem como a políticas tributárias com caráter extrafiscal, que vão além da mera função arrecadatória e do crescimento do produto

---

<sup>49</sup> MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. Limites à Abrangência e à Intensidade da Regulação Estatal. In: **Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico**. Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, n. 4, nov/dez 2005, jan 2006. Salvador. Disponível na internet: < <http://www.direitodoestado.com.br>>. Acesso em 06.12.2020, p. 6.

<sup>50</sup> MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. Limites à Abrangência e à Intensidade da Regulação Estatal. In: **Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico**. Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, n. 4, nov/dez 2005, jan 2006. Salvador. Disponível na internet: < <http://www.direitodoestado.com.br>>. Acesso em 06.12.2020, p. 6.

<sup>51</sup> FREITAS, Juarez. **A Interpretação Sistemática do Direito**. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 63.

interno bruto, mas que possam também auxiliar as políticas públicas almejadas, em especial, as que pretendam reduzir as desigualdades existentes no país.

Dessa forma, a tributação pode e deve orientar e fomentar práticas de produção e de consumo. A atividade de fomento não pode ficar circunscrita à visão tradicional, pois as relações jurídico-tributária e jurídico-administrativa não devem mais excluir considerações que boa parte da doutrina considera como extrajurídicas, mas que na realidade não são.

A tributação servindo como forma de atividade estatal indireta de fomento a condutas, inibindo, por essa via, impactos nocivos que os agentes econômicos não precifiquem. Portanto, tem-se que os tributos devem observar os ditames constitucionais, promovendo o desenvolvimento e redução das desigualdades, mas sem permitir que a vontade do Estado se sobreponha à Constituição, de forma que estes não acarretem em retrocesso, auxiliando na formação de uma sociedade livre, justa e solidária.

Consoante se verifica pelos tributos indiretos, que incidem sobre o consumo de bens e serviços e são responsáveis por boa parte de toda a arrecadação, ocasionando em uma grande injustiça fiscal, pois as pessoas (físicas ou jurídicas) que possuem uma situação econômica menos favorável (situações desiguais à maioria, portanto) acabam, por vezes, sendo mais onerados do que aqueles em melhores condições, visto que os tributos indiretos – na grande maioria das vezes – não observam o princípio constitucional da capacidade contributiva, vez que já estão inclusos nos preços das mercadorias, de forma que todos acabam sendo tributados pelas mesmas alíquotas, dispensando-se assim a progressividade tributária.

Além do mais, os tributos indiretos acabam inflacionando o preço das mercadorias, fazendo com que a indústria perca competitividade, limitando ainda mais o crescimento econômico.

Por certo, um dos grandes problemas do sistema tributário brasileiro se dá pela regressividade que se faz presente no sistema, afetando principalmente os menos favorecidos economicamente, gerando maior desigualdade social, o que vai de encontro a diversos princípios constitucionais, dentre eles, o princípio da tributação conforme a capacidade contributiva.

Acrescenta-se que isso também ocorre por não haver análises concretas de impacto a médio e longo prazo, nem de custo/benefício, quando na implementação de políticas tributárias, deixando-se de avaliar também o custo de oportunidade.

No Brasil, a tributação sobre a forma de substituição tributária acaba agravando ainda mais a questão da regressividade, atingindo de forma mais danosa às classes menos abastadas, causando mais desigualdade, pois estes produtos são utilizados como insumos em todas as cadeias produtivas, o que acaba distorcendo o ciclo econômico do consumo e violando diretamente o princípio da neutralidade fiscal<sup>52</sup>.

Assim, quando se faz uma ponderação entre equidade, eficiência e arrecadação de curto prazo, muitas das vezes optam os administradores estatais por àquela que implicará em consequência considera melhor no curto prazo, utilizando-se, muito das vezes, de renúncias fiscais sem critérios técnicos, que se operacionalizam, em sua grande parte, por meio de incentivo fiscais sem nenhum tipo de estudo de impacto social econômico e regional.

Conclui-se que o sistema tributário deve ser repensado de maneira a mudar o foco principal da arrecadação, a fim de que a tributação direta prevaleça, para que possa haver uma adequação constitucional, pois pelo atual modelo de tributação acaba por serem contrariados os principais princípios previstos na Constituição Federal, bem como seus objetivos.

Ocorre que com o atual modelo, ao mesmo tempo em que o Estado entrega recursos com uma mão, por meio de programas assistencialistas, retira com a outra, por meio de tributos incidentes no consumo, de modo que a eficiência na redistribuição de renda acaba sendo muito baixa.

A importância da tributação com finalidades que ultrapassem a natureza meramente arrecadatória e que acarretem uma forma intervencionista do Estado na economia para fins não fiscais, mas sim com fins extrafiscais, vem a tempo sendo debatida pela doutrina.

Conforme defendido por Becker<sup>53</sup>, seria necessário um intervencionismo estatal na ordem social e na economia privada de forma inadiável, pois só deste modo se restituirá à pessoa humana a sua dignidade. Cabe ao Estado um papel

---

<sup>52</sup> CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito**. São Paulo: Elsevier, 2009, p. 159.

<sup>53</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 1972, p. 538.

incentivador e regulador, com vista ao fiel funcionamento do mercado e dos mecanismos de concorrência<sup>54</sup>.

Conforme Grau<sup>55</sup>, a análise de uma Constituição para determinar se ela se enquadra como útil ou inútil estará sujeita aos interesses que orientam os que a elaboram, assim como sua potencialidade de representar determinado campo de conhecimento que seja capaz de alcançar consequências práticas desejáveis. Salienta-se que, conforme o autor, se o que se busca demonstrar, comprovar ou esclarecer possui uma boa definição, via de regra, será demonstrável, comprovável ou esclarecível por meio do recurso de alguma dessas classificações. Essa classificação será aquela que estará apta para o fim almejado, diferente das demais, que não serão adequadas para essa função e, por tal razão, inúteis.

Bastos<sup>56</sup> refere que nos últimos dois séculos variou a intensidade em que o Estado fez intervenções na economia, tendo ele classificado três categorias a ordem crescente de intervenção: i) a Constituição econômica liberal (liberdade privada); ii) a Constituição econômica marxista (submissão pelo Estado de toda a ordem econômica); iii) a Constituição econômica intervencionista (realidade mista em que convivem a liberdade privada e a interferência do Estado). Constituição econômica, para Bastos<sup>57</sup>, vem a ser o conjunto de normas voltadas para a ordenação da economia, inclusive declinando a quem cabe exercê-la. Sustenta o autor<sup>58</sup> que seria ela um sistema ou conjunto de normas jurídicas, tendo como critério unificador o dado econômico ou a regulação da economia.

Como aponta Tavares<sup>59</sup>, citando Vital Moreira, o termo Constituição Econômica foi utilizado pela primeira vez, como em 1771, com Baudeau, em sua obra "*Première introduction à la philosophie économique*", onde se referiu à Constituição Econômica como "o conjunto de preceitos jurídicos reguladores da '*société économique*'"<sup>60</sup>.

---

<sup>54</sup> BASTOS, Celso Ribeiro. Existe efetivamente uma Constituição Econômica? In: **Revista de Direito Constitucional e Internacional**. São Paulo, v. 10, n. 39, abr./jun., 2002, p. 92.

<sup>55</sup> GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na constituição de 1988**. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 74-75.

<sup>56</sup> BASTOS, Celso Ribeiro. Existe efetivamente uma Constituição Econômica? In: **Revista de Direito Constitucional e Internacional**. São Paulo, v. 10, n. 39, abr./jun., 2002, p. 95.

<sup>57</sup> BASTOS, Celso Ribeiro. Existe efetivamente uma Constituição Econômica? In: **Revista de Direito Constitucional e Internacional**. São Paulo, v. 10, n. 39, abr./jun., 2002, p. 92.

<sup>58</sup> BASTOS, Celso Ribeiro. Existe efetivamente uma Constituição Econômica? In: **Revista de Direito Constitucional e Internacional**. São Paulo, v. 10, n. 39, abr./jun., 2002, p. 93.

<sup>59</sup> TAVARES, André Ramos. **Direito Constitucional Econômico**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 71.

<sup>60</sup> MOREIRA, Vital. **Economia e Constituição: para o conceito de Constituição econômica**. Coimbra: Faculdade de Direito, 1974, p. 15.

A Constituição Econômica material pode ser compreendida como integrante do núcleo essencial de normas jurídicas regentes do sistema e dos princípios básicos das instituições econômicas, independentemente de constarem ou não no texto constitucional.<sup>61</sup> Por sua vez, Constituição Econômica formal irá compreender apenas “as normas que estejam integradas no texto constitucional e dotadas dos seus requisitos e características formais: ou outras normas constantes do texto constitucional formal com incidência econômica”, mesmo quando elas forem desprovidas de relevância material<sup>62</sup>.

O investimento, direcionado para o crescimento do bem-estar social e econômico de uma determinada sociedade, é função básica de qualquer governo no exercício de suas obrigações institucionais<sup>63</sup>.

O Estado brasileiro contemporâneo tem utilizado, com frequência e vigor, tributos para regular a economia e influir nas tomadas de decisão adotadas pelos agentes econômicos, dirigindo suas atividades, conforme leciona Folloni, acrescentando que é um Estado que tem procurado influenciar cidadãos e empresas em suas decisões econômicas<sup>64</sup>.

## 2.1 EXTRAFISCALIDADE

Tributos extrasfiscais, em sentido estrito, são aqueles concebidos com finalidade diversa da arrecadação, sendo seu objetivo principal induzir os contribuintes a fazerem ou a não fazerem algo<sup>65</sup>.

Enquanto há tributos de caráter financeiro, cuja principal característica consiste no fato de que são arrecadados com o fim de satisfazer as necessidades de gastos público, há, por outro lado, os tributos de natureza extrafiscal, os quais seriam aqueles que visam atender a situações sociais, políticas e econômicas

---

<sup>61</sup> CORDEIRO, Antônio Menezes de. **Direito da Economia**. vol. 1, Lisboa: Associação Acadêmica da Faculdade de Direito de Lisboa, 1986, p.157.

<sup>62</sup> FRANCO, Antônio L Sousa. **Noções de Direito na Economia**. Lisboa: Associação Acadêmica da Faculdade de Direito de Lisboa, 1982, p. 149.

<sup>63</sup> BLIACHERIENE, Ana Carla. Subsídios: efeitos, contramedidas e regulamentação – uma análise das normas nacionais e das normas da OMC. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). **Direito Tributário Internacional**. São Paulo, Quartier Latin, 2003, p. 294.

<sup>64</sup> FOLLONI, André. Isonomia na tributação extrafiscal. **Revista Direito GV**, São Paulo, v. 10, n. 1, jan./jun. 2014, p. 201-202.

<sup>65</sup> FOLLONI, André. Isonomia na tributação extrafiscal. **Revista Direito GV**, São Paulo, v. 10, n. 1, jan./jun. 2014, p. 205.



relevantes dentro do panorama fiscal<sup>66</sup>, de tal modo que a função extrafiscal se torna importante instrumento de integração social e de distribuição da riqueza<sup>67</sup>.

Conforme lições de Oliveira<sup>68</sup> não apenas a tributação é a forma de abastecimento dos cofres públicos, mas é a a forma principal ao lado de outras receitas do Estado, no entanto, pode-se destinar recursos a atividades essenciais do Estado e fazer sobrar recursos, mediante incentivos e sanções a determinadas atividades, sendo isso o que se tem por extrafiscalidade, a qual se caracteriza no uso do poder tributário que deixa de ser arrecadatário para estimular ou desestimular comportamentos em benefícios de interesses públicos.

A Constituição Federal de 1988 permite avaliar a atividade intervencionista do Estado em prol de interesses públicos e coletivos<sup>69</sup>, disposto o texto constitucional, em art. 23, inciso X, a competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios de combater as causas da pobreza e os fatores de marginalização, promovendo a integração social dos setores desfavorecidos.

No mesmo sentido, o art. 151, inciso I, da Constituição Federal de 1988, vedou a União instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País.

A extrafiscalidade se legitima em razão de sua destinação à tutela de outros valores constitucionais, como o emprego e o desenvolvimento, de forma a ensejar o incremento do bem-estar e da riqueza, atingindo o princípio da capacidade contributiva<sup>70</sup>.

---

<sup>66</sup> PIRES, Adilson Rodrigues. Incentivos Fiscais e o Desenvolvimento Econômico. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). **Direito Tributário - Homenagem a Alcides Jorge Costa**. V. 2. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 1110.

<sup>67</sup> PIRES, Adilson Rodrigues. Incentivos Fiscais e o Desenvolvimento Econômico. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). **Direito Tributário - Homenagem a Alcides Jorge Costa**. V. 2. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 1110.

<sup>68</sup> OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. 7. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 311.

<sup>69</sup> PIRES, Adilson Rodrigues. Incentivos Fiscais e o Desenvolvimento Econômico. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). **Direito Tributário - Homenagem a Alcides Jorge Costa**. V. 2. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 1116.

<sup>70</sup> OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Capacidade Contributiva – Conteúdo e Eficácia do Princípio**. Rio de Janeiro: Renovar, 1988, p. 56.

Correia Neto<sup>71</sup> assinala que há certa ambiguidade no adjetivo “extrafiscalidade”, pois o prefixo “extra”, na palavra, sugere a inclusão, no debate tributário, de elementos que dele, em princípio não faria parte; elementos que lhe são estranhos, ou seja, “extra-fiscais”. Logo, defende o autor que o conceito parece formar-se pela distinção entre o que normalmente está “dentro” e o que normalmente está “fora” do Direito Tributário e deixa subentendido que tributação deve ser, em alguma medida, neutra e não deve perseguir outros fins, senão arrecadar.

Inexiste conflito entre a extrafiscalidade e o princípio da igualdade, ou, ainda, o da isonomia, lecionando Serrano<sup>72</sup> não haver inconstitucionalidade principiológica da extrafiscalidade, aduzindo o autor que deve haver uma ponderação jurídica entre os diversos princípios, o que resultaria em um direito ao sacrifício de algum princípio em detrimento de outro, para assim se buscar cumprir um princípio igualmente constitucional.

Sustenta Pires<sup>73</sup> que o princípio da destinação pública legitima a extrafiscalidade, uma vez que a ação política e econômica do Estado tem em vista o atendimento dos interesses públicos e coletivos, ainda que de forma indireta, referindo o autor que a destinação pública direta dos tributos se realiza por seu fim fiscal, ou seja, por meio da arrecadação com vistas a financiar os gastos do Estado.

Segundo lições de Borges<sup>74</sup>, quando as funções sociais prevalecem sobre as financeiras (meramente fiscais), estamos diante da finança extrafiscal. Assim, a extrafiscalidade surge como relevante instrumento para buscar a redução das desigualdades.

O caráter extrafiscal dos tributos, conforme leciona Caliendo<sup>75</sup>, pode ser caracterizado pelos seguintes elementos: i) fim constitucional pretendido; ii) meio utilizado; e a iii) técnica adotada.

---

<sup>71</sup> CORREIA NETO, Celso de Barros. **O Avesso do Tributo**. 2a.ed. São Paulo: Almedina, 2015, p. 79.

<sup>72</sup> SERRANO, Carmelo Lozano. **Exenciones Tributarias y Derechos Adquiridos**. Madrid: Tecnos, 1988, p. 31.

<sup>73</sup> PIRES, Adilson Rodrigues. Incentivos Fiscais e o Desenvolvimento Econômico. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). **Direito Tributário - Homenagem a Alcides Jorge Costa**. V. 2. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 1118.

<sup>74</sup> BORGES, José Souto Maior. **Introdução ao Direito Financeiro**. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 60.

<sup>75</sup> CALIENDO, Paulo. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar com Finalidade Extrafiscal. In: **NOMOS - Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC**. v. 33, n. 2, 2013, p. 174.

Do mesmo modo, os fins para os quais os tributos com caráter indutório forem criados, devem estar em plena consonância com a Constituição Federal, servindo, ainda, como instrumento para dar eficácia aos direitos fundamentais nela previstos.

Conforme Siqueira e Xerez<sup>76</sup>, a reiteração com a qual a Constituição Federal trata da mitigação das desigualdades socioeconômicas, abordando-a não apenas como objetivo da República Federativa do Brasil, mas especializando-a ao direito tributário, financeiro, orçamentário e à ordem econômica, significa o reconhecimento do seu caráter urgente e relevante; por conseguinte, da sua aptidão para servir de critério de justificação à extrafiscalidade.

A extrafiscalidade não tem sido adotada da forma mais adequada no Brasil, sendo na maioria das vezes os tributos majorados tão somente para fins arrecadatórios; e quando as alíquotas são reduzidas não raras às vezes o objetivo é tão somente para proteger determinado setor da economia que vem sofrendo prejuízos, tal qual ocorreu quando da redução do IPI sobre automóveis populares e para eletrodomésticos da denominada “linha branca” (geladeira, fogão, entre outros).

Tendo o Estado Democrático o compromisso de facilitar e prover o acesso ao direito fundamental à boa administração pública, deve ela ser eficiente e eficaz, proporcional cumpridora de seus deveres, com transparência, sustentabilidade, motivação proporcional, imparcialidade e respeito à moralidade, à participação social e seus agentes devem ser responsáveis por suas condutas omissivas e comissivas.

Tem-se que é indispensável que o sistema tributário venha a receber uma transformação significativa, para que se possa desenvolver, socialmente, economicamente, abandonando-se o modelo que existe quanto a política pública para redução das desigualdades sociais, que é de notório retrocesso, onde a carga tributária cresce ano após ano, seguido dos gastos tributários, cada vez maiores também e, por outro lado, verifica-se o crescimento (ou, no máximo, a estabilização) das desigualdades, sem qualquer possibilidade de sua redução.

Ao recorrer à extrafiscalidade, o Estado procura reordenar um determinado aspecto da realidade, de modo a obter certos resultados predeterminados, de modo

---

<sup>76</sup> SIQUEIRA, Natércia Sampaio; XEREZ, Rafael Marcílio. As questões de extrafiscalidade tributária nas democracias contemporâneas. In: MACHADO, Hugo de Brito (Org.). **Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais**. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 463.

que ela possui um caráter eminentemente dinâmico, visando causar modificações específicas no meio social<sup>77</sup>.

O propósito da tributação extrafiscal é influenciar comportamentos não qualificados, juridicamente, como proibidos ou obrigatórios; seriam condutas juridicamente permitidas, porque não modalizadas, pela lei, de forma diversa (CF, art. 5º, II), conforme define Folloni <sup>78</sup>, acrescentando o autor que a tributação extrafiscal será válida quando, fundada na promoção de finalidade constitucionalmente contemplada, for adequada para a promoção dessa finalidade; necessária, diante dos direitos que acaba por restringir e de outras medidas que poderiam ser tão adequadas quanto ela, mas menos restritivas; e proporcional, também diante desses direitos<sup>79</sup>.

Compreende-se que a extrafiscalidade é um importante instrumento para acompanhar políticas públicas que visem a redução da desigualdade social, devendo ela, contudo, ser melhor utilizada por governantes em questões relativas à promoção de políticas públicas, fornecendo a devida colaboração junto à implementação de políticas públicas nas mais diversas áreas, tais como saúde pública, moradia, melhoria da educação pública e privada, entre outras, pois certo que uma redução expressiva das desigualdades, em especial, a social, somente se tornará consequência de uma série de melhorias aos cidadãos, nas mais diversas áreas.

A extrafiscalidade tributária se adequa ao paradigma do Estado de bem-estar social interventista, tendo ela por objetivo a consecução de determinados resultados econômicos ou sociais por meio da utilização do instrumento fiscal e não a obtenção de receitas para fazer face às despesas públicas, de modo a neutralizar os efeitos econômicos e sociais, ou fomentando-os, por meio de normas tributárias indutoras<sup>80</sup>.

---

<sup>77</sup> PINTO, Tibério Carlos Soares Roberto. Os incentivos fiscais enquanto instrumento para a promoção da igualdade material entre os contribuintes. In: MACHADO, Hugo de Brito (Org.). **Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais**. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 555-556.

<sup>78</sup> FOLLONI, André. Isonomia na tributação extrafiscal. **Revista Direito GV**, São Paulo, v. 10, n. 1, jan./jun. 2014, p. 208.

<sup>79</sup> FOLLONI, André. Isonomia na tributação extrafiscal. **Revista Direito GV**, São Paulo, v. 10, n. 1, jan./jun. 2014, p. 218.

<sup>80</sup> GUIMARÃES, Ariane Costa; Santana, Hadassah Laís S.; MEIRA, Liziane Angelotti. Os Tributos e COVID-19: Análise das Políticas e Decisões Tributárias em 2020. In: MENDES, Gilmar Ferreira; SANTANA, Hadassah Laís S.; AFONSO, José Roberto (coord.). **Governance 4.0 para Covid-19 no Brasil: propostas para a gestão pública e para políticas sociais e econômicas**. São Paulo: Almeida, 2020, p. 440.

As finalidades do tributo vão além da arrecadação e mostram o vetor social ou econômico alheio ao objetivo estritamente arrecadatório, mostrando a extrafiscalidade finalidades de intervenção econômica, social e política, de regulamentar comportamentos da sociedade, com repercussão em condutas subjetivas para a realização de outro fim, que não o da arrecadação<sup>81</sup>.

Adverte Ávila<sup>82</sup> que a instituição de um tributo com finalidade extrafiscal fará com que o ente estatal se afaste, em maior ou menor medida, do ideal de igualdade particular preliminarmente instituído, de maneira que esse afastamento faz com que a tributação se submeta a outro tipo de controle, qual seja, o controle de proporcionalidade.

Para Folloni<sup>83</sup>, tributos fiscais elevados, municipais ou estaduais, podem acabar induzindo as atividades econômicas a evitar a ocorrência do fato gerador naquela localidade, deslocando espacialmente a incidência. Entende o autor<sup>84</sup> que o Estado usa tributos para conduzir a economia, eficaz ou ineficazmente, de forma legítima ou não, com justiça ou sem justiça, desastrosamente ou com sabedoria, referindo que é onde o direito tributário encontra e se confunde com o direito econômico, a disciplina jurídica da intervenção do Estado na economia.

Gama<sup>85</sup> descreve a extrafiscalidade como a “Geni” do Sistema Tributário Brasileiro, fazendo referência a música “Geni e o Zepelim”, composta e cantada por Chico Buarque de Holanda. Para o autor, sua hipercomplexidade, seu contencioso estratosférico e os riscos e incertezas excessivas são alguns dos problemas alegadamente causados pela extrafiscalidade, o que faz com que alguns, não entendendo seu especial modo de existir, sentem-se à vontade para lhe “jogar pedras”.

---

<sup>81</sup> GUIMARÃES, Ariane Costa; Santana, Hadassah Laís S.; MEIRA, Liziane Angelotti. Os Tributos e COVID-19: Análise das Políticas e Decisões Tributárias em 2020. In: MENDES, Gilmar Ferreira; SANTANA, Hadassah Laís S.; AFONSO, José Roberto (coord.). **Governance 4.0 para Covid-19 no Brasil: propostas para a gestão pública e para políticas sociais e econômicas**. São Paulo: Almeida, 2020, p. 459.

<sup>82</sup> ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 167.

<sup>83</sup> FOLLONI, André. Isonomia na tributação extrafiscal. **Revista Direito GV**, São Paulo, v. 10, n. 1, jan./jun. 2014, p. 205.

<sup>84</sup> FOLLONI, André. Isonomia na tributação extrafiscal. **Revista Direito GV**, São Paulo, v. 10, n. 1, jan./jun. 2014, p. 204.

<sup>85</sup> GAMA, Tácio Lacerda. A redenção da Extrafiscalidade como Instrumento de Política Setorial. In: MENDES, Gilmar Ferreira; SANTANA, Hadassah Laís S.; AFONSO, José Roberto (coord.). **Governance 4.0 para Covid-19 no Brasil: propostas para a gestão pública e para políticas sociais e econômicas**. São Paulo: Almeida, 2020, p. 473.

Muito embora existam críticas consistentes, a extrafiscalidade reduziu o custo tributário e foi responsável pela manutenção de milhares de negócios e pela preservação de milhões de empregos, afirma Gama<sup>86</sup>, concluindo que, seja em crise ou fora dela, a competência para usar tributos na promoção de desenvolvimento deve ser defendida como instrumento fundamental de todos os entes que integram a Federação, devendo-se entender, estudar e regular a extrafiscalidade.

As propostas de reforma tributária que pretendam acabar com a extrafiscalidade devem ser submetidas ao teste de realidade e reinventadas para que possam, efetivamente, mudar o sistema para melhor<sup>87</sup>.

Salienta-se, por fim, que a pandemia causada pela COVID-19 abriu espaço fértil para redenção da extrafiscalidade, devendo a tributação ser utilizada para combater os efeitos nocivos do isolamento social sobre a atividade econômica<sup>88</sup>, consoante de tratará em capítulo mais adiante.

## 2.2 AS NORMAS INDUTORAS

Schoueri<sup>89</sup> refere que, antes do século XX, “a atuação positiva (intervenção) ainda se baseava num caráter redistributivo, no qual os cidadãos passavam a ser divididos em dois grupos, os fortes e os fracos, tratando o Estado apenas de se preocupar com os últimos, ainda que impondo ônus aos primeiros, no início do século XX a atuação positiva revestia-se das funções de conduzir, coordenar e agilizar a economia”.

Para o autor a atuação positiva do Estado foi uma novidade, pois embora este há muito se ocupasse da economia, quando, no exercício do poder de polícia,

---

<sup>86</sup> GAMA, Tácio Lacerda. A redenção da Extrafiscalidade como Instrumento de Política Setorial. In: MENDES, Gilmar Ferreira; SANTANA, Hadassah Laís S.; AFONSO, José Roberto (coord.). **Governance 4.0 para Covid-19 no Brasil: propostas para a gestão pública e para políticas sociais e econômicas**. São Paulo: Almeida, 2020, p. 474.

<sup>87</sup> GAMA, Tácio Lacerda. A redenção da Extrafiscalidade como Instrumento de Política Setorial. In: MENDES, Gilmar Ferreira; SANTANA, Hadassah Laís S.; AFONSO, José Roberto (coord.). **Governance 4.0 para Covid-19 no Brasil: propostas para a gestão pública e para políticas sociais e econômicas**. São Paulo: Almeida, 2020, p. 490.

<sup>88</sup> GAMA, Tácio Lacerda. A redenção da Extrafiscalidade como Instrumento de Política Setorial. In: MENDES, Gilmar Ferreira; SANTANA, Hadassah Laís S.; AFONSO, José Roberto (coord.). **Governance 4.0 para Covid-19 no Brasil: propostas para a gestão pública e para políticas sociais e econômicas**. São Paulo: Almeida, 2020, p. 488-489.

<sup>89</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 79-80.

corrigia suas distorções (atuação negativa), mas somente no início do século passado começou o Estado a direcioná-la<sup>90</sup>.

O Estado não se conteve naquele papel de relativa neutralidade e platonismo, passando a impor finalidades outras que não a de mero suprimento de condições para superar as imperfeições do mercado, passando a lograr a obtenção de objetivos de política econômica bem definidos para o desempenho do sistema econômico<sup>91</sup>, implicando impor-lhe distorções, alterá-lo, interferir no seu funcionamento, a fim de fazer com que os resultados produzidos deixem de ser apenas os naturais ou espontâneos, para se afeiçoarem às metas econômicas<sup>92</sup>.

Na década de 1960, normas tributárias indutoras serviram de instrumento para incentivo ao desenvolvimento do mercado de capitais, sendo concedido aos contribuintes a possibilidade de optar por aplicar parte do imposto devido em ações, por meio de fundos de investimentos (Decretos-Leis nº 157 e 238/67), a partir de medidas que estimulavam a formação de sociedades anônimas de capital aberto, como a redução no custo do pagamento do lucro distribuído e tributação mais reduzida sobre os dividendos percebidos e, ao mesmo tempo, o mercado financeiro era incentivado, com a isenção dos juros de cadernetas de poupança<sup>93</sup>.

Para Schoueri<sup>94</sup>, a utilização da política de incentivos fiscais, como instrumento de política econômica para o desenvolvimento regional, foi marcada com a sanção da Lei nº 3.692, de 15 de dezembro de 1959, que trazia um sistema de incentivos fiscais, como ferramenta usada pelo governo com objetivo de minimizar os problemas nordestinos, ampliando-se, em 1963, para a Amazônia Legal, conforme refere Silva<sup>95</sup>.

A tributação extrafiscal se destina a induzir alguém a fazer ou a deixar de fazer alguma coisa, caracterizando-se como normas tributárias indutoras, logo, se é destinada a induzir a fazer algo, destina-se àqueles que não fazem esse algo.

---

<sup>90</sup> SATTA, Filippo. **Principio di legalità e pubblica amministrazione nello stato democratico**. Padova: CEDAM, 1969, p. 56.

<sup>91</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 79-80.

<sup>92</sup> NUSDEO, Fábio. **Fundamentos para uma Codificação do Direito Econômico**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995, p. 25.

<sup>93</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 123.

<sup>94</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 123.

<sup>95</sup> SILVA, Pedro Melo da. **Os Incentivos Fiscais como Instrumento de Desenvolvimento**. Belém: SUDAM, 1978, p. 52-58.

Enquanto que, para aqueles que já fazem, a tributação extrafiscal será, no mais das vezes, irrelevante. Ao contrário, se é destinada a induzir a não fazer algo, destina-se àqueles que fazem esse algo, para que diminuam ou cessem tal fazer, e não àqueles que já não o fazem<sup>96</sup>.

Normas tributárias indutoras, enquanto instrumentos de intervenção sobre o domínio econômico, prestam-se tanto à correção das deficiências do mercado quanto à implementação da Ordem Econômica prescrita na Constituição. Em todos os casos é possível encontrar aplicabilidade de normas tributárias indutoras que, assim, dobram-se aos princípios constitucionais que regem a Ordem Econômica<sup>97</sup>.

O Estado Democrático tem o compromisso de facilitar e prover o acesso ao direito fundamental à boa administração pública<sup>98</sup>, devendo ela ser eficiente e eficaz, proporcional cumpridora de seus deveres, com transparência, sustentabilidade, motivação proporcional, imparcialidade e respeito à moralidade, à participação social e à pela responsabilidade por suas condutas omissivas e comissivas.

Dessa forma, por meio de mecanismos extrafiscais, o Estado promove políticas indutoras de condutas, induzindo comportamentos os quais entende serem melhores aos cidadãos.

O sistema tributário nacional precisa receber uma transformação significativa, para que se possa desenvolver, social e economicamente, pois o atual modelo adotado pelo Brasil é de notório retrocesso, onde a carga tributária cresce ano após ano, não havendo, por outro lado, melhorias significativas na seara social e, principalmente, em redução das desigualdades sociais e no combate à pobreza.

O novo sistema tributário proposto deve ser idealizado como um sistema jurídico envolvido diretamente com as políticas públicas de governo com total harmonia com as políticas fiscais, que devem deixar de possuir uma visão míope das áreas econômicas e sociais.

Deve ser o sistema tributário elaborado de forma a possuir um alto grau de transparência, segurança, do ponto de vista jurídico, e estar em consonância com políticas públicas voltadas para o incentivo do desenvolvimento duradouro e ao incentivo de políticas tributárias com caráter extrafiscal, que vão além da mera

---

<sup>96</sup> FOLLONI, André. Isonomia na tributação extrafiscal. **Revista Direito GV**, São Paulo, v. 10, n. 1, jan./jun. 2014, p. 208.

<sup>97</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 355-356.

<sup>98</sup> FREITAS, Juarez. **Direito Fundamental à boa Administração Pública**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 21



função arrecadatória e do crescimento do produto interno bruto sem levar em consequência os impactos negativos que podem ser causados em um primeiro momento. As políticas públicas, inclusive as da pauta fiscal, devem ser pensadas para longos períodos.

A concretização de políticas públicas depende de atuação ativa do Estado e, portanto, de respaldo em fontes de custeio. Nesse aspecto, a arrecadação tributária constitui o principal ingresso na receita pública e, sob a perspectiva econômica, constitui a maneira mais eficiente de distribuição de renda e justiça social<sup>99</sup>.

Mas não é somente em razão do alto volume arrecadado que a tributação se mostra o meio mais adequado à intervenção no domínio socioeconômico para implementação de direitos fundamentais.

Por vezes, a concessão de incentivos fiscais ou a redução de alíquotas pode, também, contribuir a essa finalidade. Com efeito, por constituírem receita derivada, os tributos implicam a retirada de parcela da riqueza dos particulares<sup>100</sup>, estabelecendo-se, desse modo, um vínculo direto entre Estado e particular.

É possível, por meio da manipulação da carga tributária incidente sobre determinados setores, atividades ou produtos, estimular comportamentos condizentes com os valores fundamentais protegidos e, de outro lado, inibir os que lhe forem contrários. Bom exemplo dessa interação é a alta exação do IPI sobre cigarros e bebidas alcoólicas.

As políticas tributárias devem servir, ainda, como teleologias inarredáveis do sistema rumo ao desenvolvimento duradouro, orientadas para o cumprimento dos objetivos constitucionais do Estado, servindo como forma de fomento a comportamentos virtuosos, inibindo os impactos nocivos não precificados pelos agentes econômicos, evitando, dessa forma, condutas antijurídicas e danosas.

Ressalta-se que tais políticas não devem ter caráter sancionatório e nem meramente arrecadatório, mas sim indutório, por meio dos tributos com efeitos extrafiscais, moldados a partir dos estudos a respeito das teorias da decisão, respeitando os critérios de sustentabilidade, sem deixar que o Estado se sobreponha à Constituição Federal, de forma a não acarretar em retrocesso e a dar efetividade

---

<sup>99</sup> TIMM, Luciano Benetti. Qual a maneira mais eficiente de prover direitos fundamentais: uma perspectiva de direito e economia? In: SARLET, Ingo Wolfgang; e TIMM, Luciano Benetti (org.). **Direitos Fundamentais: orçamento e reserva do possível**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008, p. 63.

<sup>100</sup> HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 14. ed. rev. ampl. São Paulo: Atlas, 2005. p. 69.

às diretrizes previstas no seu artigo 3º, quais sejam: auxiliar na formação de uma sociedade livre, justa e solidária.

As normas tributárias devem, por meio da intervenção indireta, estimular que os contribuintes evitem falhas e assimetrias de mercado. A incidência de Imposto sobre Operações Financeiras, por exemplo, pode, conforme a alíquota, inibir ou estimular determinadas operações financeiras ou de créditos específicas.

No caso do IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados) pode haver um estímulo ou desestímulo de produtos específicos. Todavia, não basta promover políticas indutoras de condutas sem que sejam realizados estudos profundos a respeito dos possíveis impactos que elas terão, pois caso não se dê a devida relevância ao tema, poderá ocorrer um agravamento ainda mais danoso em termos de sustentabilidade.

Não é concebível que se realize o exame dos tributos em geral somente com base em elementos linguísticos do texto normativo, mas sim deve ser considerado os seus impactos no longo prazo, bem como seus custos diretos e indiretos.

Ao ser utilizada a extrafiscalidade, deve haver também cuidado para evitar que esses tributos tenham caráter sancionatório, devendo eles ser instituídos não com o caráter meramente arrecadatório, mas sim como meio para direcionar condutas, por meio da extrafiscalidade, observando sempre os estudos a respeito das teorias da decisão, a fim de obter melhores resultados e dar mais eficácia a essas medidas.

Schoueri<sup>101</sup> destaca a relevância quanto à questão concorrencial, já que os benefícios fiscais colocam alguns contribuintes em situação de desvantagem em relação aos concorrentes.

Por tal razão, defende Schoueri<sup>102</sup> a necessidade de estrito controle dos benefícios concedidos, seja pelo controle sobre os próprios beneficiados, inclusive, seja porque, afinal, terceiros afetados não necessariamente exerceram qualquer escolha, antes de serem colocados em situação desvantajosa.

---

<sup>101</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 51.

<sup>102</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 51.

A teoria das causas em matéria tributária é instrumento útil para a compreensão das normas tributárias indutoras, explicando Schoueri<sup>103</sup> que, por causa, entende-se o fundamento (ou justificação) da tributação, de maneira que, constatado que a norma tributária indutora tem fundamento (causa) encontrado na Ordem Econômica, impõe-se a ela regime jurídico próprio, que não se confunde com o do tributo que lhe serve de veículo, cujo fundamento (causa) está na necessidade de prover o Estado com recursos financeiros para atender as necessidades coletivas, informada pelo princípio da capacidade contributiva ou no sinalagma.

Normas tributárias indutoras poderão ser "excessivas", mas não "proibitivas", sob pena de se ferir o princípio da livre-iniciativa e, com ele, a garantia da propriedade, configurando-se o efeito de confisco<sup>104</sup>.

O atual sistema tributário brasileiro, da maneira como está configurado, principalmente no campo social, prejudica os menos abastados economicamente, por meio de uma tributação extremamente regressiva, o que acarreta em mais desigualdade social.

Ocorre que os tributos indiretos, que incidem sobre o consumo de bens e serviços, são importante fonte de arrecadação para todos os entes da federação, prejudicando aqueles que possuem uma menor capacidade econômica, incapacitando que estes possuam um mínimo existencial.

Uma consideração importante a se realizar é que, no Brasil, quando se faz um *trade off* entre equidade, eficiência e arrecadação de curto prazo, a opção mais comum é pela arrecadação de curto prazo, bem como pela utilização de renúncias fiscais sem observar critérios de racionalidade, não havendo, na implementação destes, estudo sobre eventuais impactos sociais e econômicos que ocorrerão, os quais podem ser nocivos ou não.

De tal maneira, para que possa ocorrer melhora na elaboração de políticas e medidas de cunho fiscal, é necessário que haja um controle rígido, por parte dos órgãos responsáveis, com relação aos gastos públicos e renúncias fiscais, tendo em vista a grande importância do tema, em razão de impactar na vida de toda a sociedade.

---

<sup>103</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 356.

<sup>104</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 358.

O sistema tributário deve ser modificado de modo a alterar o foco principal da arrecadação, priorizando a tributação direta e compensando eventuais perdas na arrecadação em decorrência da atenuação dos impostos incidentes sobre o consumo, com o corte de gastos e a melhora na gestão do dinheiro público, a fim de adequá-la aos princípios constitucionais.

Ocorre que, no atual modelo, conforme referido, o Estado redistribui renda com uma mão e retira muito mais com a outra, por meio dos impostos indiretos, anulando os efeitos benéficos das políticas sociais, indo de encontro às diretrizes constitucionais de justiça.

### 3. A JUSTA TRIBUTAÇÃO E OS PRINCIPAIS PRESSUPOSTOS PARA SUA CONCRETIZAÇÃO

Exige o princípio da justiça fiscal ancorado na regra da igualdade real que os ônus fiscais sejam distribuídos aos sujeitos passivos em proporção à capacidade contributiva econômica. Em especial, nos tributos sobre a renda, que estão todos erigidos sobre a capacidade contributiva do sujeito passivo individual.

O reconhecimento do princípio da capacidade contributiva como princípio fundamental da justiça fiscal e conseqüentemente o mais elevado critério comparativo de isonomia de encargos tributários decorre de uma evolução de séculos.

Conforme assertivamente leciona Rawls<sup>105</sup>, não há nada que possa compensar uma falta de justiça. Ele distingue, então, entre participação em bens fundamentais imateriais e materiais que nem todos os cidadãos têm as mesmas liberdades fundamentais imateriais e que nem todos têm, contudo, direito à distribuição igualitária dos bens materiais (renda, patrimônio).

O livre desenvolvimento econômico permite, no interesse desta liberdade, levar as desigualdades na distribuição de renda e patrimônio, combatendo-se, em tese, às desigualdades. Contudo, também os menos privilegiados precisam, com isso, alcançar uma posição econômica mais favorável (ainda que seja mediante redistribuição) que na igualdade estrita.

Somente então a desigualdade está justificada, quando esta for vantajosa para todos, ainda que em diferentes medidas. Rawls orientou-se pela vantagem ou benefício individual, e não, de maneira utilitária, pelo benefício global. O favorecimento de um grupo (concessão de privilégios) não pode compensar o desfavorecimento (discriminação) de outro grupo.

Concorda-se com pensamento de Rawls<sup>106</sup> ao afirmar que esses princípios são válidos para os membros de uma sociedade quando eles decidem atrás do “véu da ignorância”, quando desconhecem sua posição na sociedade, seu status, seus talentos naturais, tais como inteligência e força física – enfim, quando decidem de forma completamente imparcial, porque não sabem que ordem é vantajosa para

---

<sup>105</sup> RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 84.

<sup>106</sup> RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 96.

eles, qual poderia ser desvantajosa, porque, enfim, atrás do “véu da ignorância” o próprio interesse individual não pode ser considerado.

A questão da justiça se coloca antes de tudo quando uma maioria de pessoas depende de distribuição das cargas e pretensões, que estão ligadas à vida da comunidade.

A justiça fiscal deve ser tida como valor supremo do Estado de Direito dependente de impostos e, ao mesmo tempo, como valor supremo da comunidade de contribuintes, de modo que apenas à violação de um Direito Tributário justo podem ser impostas sanções justas.

A noção de justiça fiscal pode ser entendida como princípio estruturante do sistema tributário, ou seja, de onde outros princípios derivam e buscam orientação, tais como isonomia fiscal, capacidade contributiva, progressividade, seletiva, entre tantos outros. A justiça fiscal reflete-se como um modo de tratamento que respeita critérios isonômicos e diferenças, restabelecendo a correta relação entre cidadãos e esfera pública.

Verifica-se, assim, que três seriam as soluções possíveis: 1) exigir o mesmo tratamento dado às demais atividades econômicas, considerando-as como partes do todo (justiça cumulativa); 2) exigir um tratamento diferenciado, considerando que esta atividade possui uma diferença substantiva em relação às demais atividades econômicas (justiça distributiva); ou 3) exigir um tratamento adequado ao bem comum, ou seja, em correta correlação entre o privado e a contribuição que este deve realizar à manutenção de uma esfera de liberdade e igualdade.

Todas as três posições podem indicar, legitimamente, uma solução coerente no sistema jurídico. Assim, o princípio da justiça fiscal não pode ser corretamente aplicado ao tomar em consideração uma atividade econômica sem levar em conta outro princípio de igual estrutura: neutralidade fiscal.

O sistema constitucional tributário exige a concretização dos seus princípios fundamentais, de tal modo que Legislativo, Executivo e Judiciário devem garantir a sua eficácia concreta e o seu reconhecimento. Trata-se, também, de um princípio que orienta as normas de política fiscal.

Enfim, pode-se dizer que para tornar a política fiscal uma política de justiça, e não mera política de interesses, necessária que a tributação seja um efetivo instrumento de promoção de justiça fiscal, realizadas por meio de implementação de políticas públicas que deem efetividade aos direitos fundamentais.

### 3.1 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

A evolução do princípio da capacidade contributiva para um critério fundamental de igualdade tributária vem desde São Tomás de Aquino, mas somente foi escrito em 1776, por Adam Smith<sup>107</sup>, que em suas primeiras máximas tributárias, trata da igualdade tributária (“*equality of taxation*”).

Em seguida, tal disposição foi proposta para muitas constituições, pela redação do artigo 13 da Declaração Francesa dos Direitos do Homem e do Cidadão, que assim dispõe: “*Para a manutenção da Força Armada e para o custeio da Administração é indispensável uma contribuição coletiva; esta deve ser repartida na mesma maneira entre todos os cidadãos do Estado na proporção de sua situação financeira*”.

O princípio da capacidade contributiva é mundialmente empregado em Constituições, sendo, ainda, em todas as disciplinas da ciência da tributação, reconhecido como um princípio fundamental de imposição justa. Importa referir que o artigo 134 da Constituição Imperial de Weimar de 1919 rezava: “*Todos os cidadãos sem distinção contribuem na proporção de seus recursos para todos os encargos públicos segundo os limites da lei*”.

O princípio da capacidade contributiva, conforme leciona Caliendo<sup>108</sup>, ao eleger fatos da realidade econômica como os únicos fatos relevantes para fins de dotar o Estado com os recursos necessários à sua atividade procedem a uma limitação fundamental à ação tributante do Estado. Exclui-se, portanto, dessa monta, todo e qualquer critério extra-econômico para fins de tributação, tais como: sexo, raça, religião, nacionalidade ou qualquer outro fator arbitrário.

Trata-se, pois, de um critério fundamental na defesa das liberdades públicas e no direito dos cidadãos. Assim, quaisquer fatores de discriminação estranhos a esses fatos devem ser considerados arbitrários e inconstitucionais.

Desse modo, tudo que produzir um agravamento de carga tributária de um contribuinte que não possuir um fundamento na sua capacidade contributiva e, por outro lado, não proceder a uma vinculação lógica entre o fator de discriminação

---

<sup>107</sup> SMITH, Adam. **A riqueza das nações: investigação sobre sua natureza e suas causas**. Vol. I Trad. Luiz João Baraúna. São Paulo: Nova Cultural, 1996.

<sup>108</sup> SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

adotado e a desigualdade de tratamentos jurídicos a que se procedeu será considerado como desarrazoado e inconstitucional.

Contra o princípio da capacidade contributiva é, todavia, referido que ele é muito ambíguo para que dele se possam tirar soluções concretas. Esse entendimento não se coaduna com o caráter e a hierarquia do princípio da capacidade contributiva, pois este fundamenta o direito tributário da mesma forma pela qual o princípio da autonomia privada está para o direito civil. com essa função demarcadora de ramo do direito, desempenha o princípio da capacidade contributiva o papel de princípio básico do direito tributário.

Da categoria de um princípio jurídico da mais elevada hierarquia de princípios segue-se sua necessidade de concretização: por meio de subprincípios, atos legislativos, judicatura e dogmática científica é o princípio da capacidade contributiva, realizado até a última consequência tributária ou, ainda, por exemplo, frente às normas de finalidade social, retirado.

O princípio da capacidade contributiva fornece o ético-juridicamente sensato valor indicativo. Para o princípio da capacidade contributiva não existe nenhuma alternativa de um mais apropriado princípio fundamental, existindo somente, conforme Tipke<sup>109</sup>, a alternativa da indigência de princípios fundamentais.

Oportuno salientar que no século XIX foi desenvolvido o princípio da capacidade contributiva como princípio de luta de classes para a justificativa da progressão tributária. Torna-se ele um princípio político de redistribuição para um Direito, que sobretudo concretiza a proteção constitucional do sujeito passivo tributário perante o Estado.

Na concretização jurídica do princípio da capacidade contributiva não estão em questão à progressividade tributária, redistribuição, exploração do contribuinte, mas sim espécies tributárias ajustadas à capacidade contributiva e indicadores desta logicamente moldados. Também deve ser considerada a preservação do sujeito tributário, até o ponto que, assim como no mínimo existencial, deve ser negada a capacidade contributiva tributariamente onerável.

O princípio da capacidade contributiva não é somente um princípio de intervenção, mas também um princípio de proteção. Pode-se resumir o entendimento jurídico do princípio da capacidade contributiva na fórmula “uma igual

---

<sup>109</sup> TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito Tributário**. 18 ed. V. I. Trad. por Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008, p. 202.



tributação, de igual tributação, de igual situação econômica, com igual efeito oneroso”<sup>110</sup>.

O ideal de uma imposição decisoramente neutra é seguramente não se comprometer com as concepções históricas do princípio da capacidade contributiva. Corresponde, entretanto, exatamente ao moderno entendimento jurídico de uma imposição uniforme segundo a capacidade contributiva, que entre outras encontra sua expressão na neutralidade de forma jurídica da imposição.

O princípio da capacidade contributiva é o critério comparativo para normas de fim fiscal. Para normas de fim social valem princípios, que são apropriados para justificar derrogações do princípio da capacidade contributiva.

Kirchhof<sup>111</sup>, por sua vez, nega a aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva aos impostos indiretos. Entretanto, mais razão possui Tipke<sup>112</sup>, que considera que seria tal princípio aplicável a todos os tributos, inclusive nos impostos indiretos sobre o consumo.

Segundo Coêlho<sup>113</sup>, os impostos de “mercado” e “indiretos” não se prestam a realizar o princípio com perfeição. No entanto, o princípio da capacidade contributiva seguiria auxiliando os desprovidos de renda baixa, que usufruiriam do benefício muito mais que os de maior renda, tal como na extrafiscalidade, que permeia os produtos da cesta básica, de modo a atender a capacidade contributiva de cada cidadão.

A tributação indireta do consumo também necessita de justificação, a qual precisa ser harmonizada dentro do sistema interno do ordenamento jurídico-tributário com a tributação da renda.

Inconcebível é a incidência de tributo na parcela relativa ao mínimo existencial, uma vez que viola claramente a capacidade contributiva, prejudicando uma existência digna dos cidadãos, razão pela qual, uma possível tributação incidente nesta faixa de renda, como é o caso da tributação indireta, deve ser mitigada por meio de compensações equivalentes a esta imposição suportada sobre

---

<sup>110</sup> TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito Tributário**. 18 ed. V. I. Trad. por Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008, p. 203.

<sup>111</sup> KIRCHHOF, Paul. **Staatliche Einnahmen**. StuW: 1985, p. 319-324.

<sup>112</sup> TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito Tributário**. 18 ed. V. I. Trad. por Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008, p. 203.

<sup>113</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 86.

o mínimo existencial, como, por exemplo, por meio de crédito a ser abatido de outros tributos<sup>114</sup>.

O princípio da capacidade contributiva deve tutelar, ser tornado eficaz. Também impostos indiretos não devem violar o mínimo para a sobrevivência, ou seja, o mínimo existencial de cada indivíduo.

Ainda que se trate de tributos de fim social, não pode o quesito da capacidade contributiva ser esquecido. Deste modo, fins sociais não justificariam tributar, por si só, se não estiver presente a capacidade contributiva tributária<sup>115</sup>.

Como alternativas ao princípio da capacidade contributiva destacam-se especialmente o princípio do imposto *per capita* e o princípio da equivalência. Um imposto uniforme por cabeça, igualitário, que nivela beneficiários de auxílio social, pensionistas, estudantes e milionários da renda, nega todo o elemento diferencial, ofende a proibição de arbítrio por meio de brutal tributação do mínimo para sobrevivência, a dignidade humana, e exigências mínimas da justiça social tributária. Ele é totalmente alheio ao pensamento de justiça geralmente dominante, como os protestos acalorados contra o imposto comunal *per capita* (*Poll Tax*, ou seja, imposto eleitoral) da reforma financeira Thatcheriana realizada nos anos 1989 e 1990.

O princípio da equivalência é, em relação princípio da capacidade contributiva, o mais antigo, pois se desenvolveu a partir das teorias do seguro do século XVII, que justificam os impostos como prêmios para a proteção estatal. Por ele, compreende-se que imposto é concebido como equivalente (contravalor) as prestações do Estado, também como compensação dos custos estatais.

Diferentemente da equivalência individual das taxas legais, que se referem aos serviços estatais os quais podem ser atribuídos ao devedor individual dos ônus, e entra em consideração para a imposição apenas de uma equivalência de grupos, a imputação de prestações estatais a um grupo de devedores de taxas.

Posto que normalmente seja pouco provável levar o grupo de beneficiários a concordar como grupo dos devedores, impõe-se o princípio da capacidade

---

<sup>114</sup> MOLINA, Pedro Manuel Herrera. **Capacidad económica y sistema fiscal. Analisis Del ordenamiento español a la luz del derecho alemán**. Madrid: Marcial Pons. 1998, p. 126-127.

<sup>115</sup> Para Herrera Molina “*El sacrificio económico que implica la renuncia a contaminar no es un do ut des en sentido individual; ni siquiera un sacrificio en aras del bienestar social, sino que implica una renuncia en beneficio de las generaciones futuras. Este planteamiento debe estar presente a la hora de analizar los tributos que gravan un aprovechamiento especial de los bienes ambientales.*” (MOLINA, Pedro Manuel Herrera. **Derecho Tributario Ambiental, La introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario**. Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., 2000).

contributiva frente ao princípio da equivalência já ao final do século XVIII. Estaria aqui a primeira máxima tributária de Adam Smith, a qual reproduz ainda a transição de um princípio de equivalência fundado na teoria do prêmio de seguro para o princípio da capacidade contributiva.

A capacidade contributiva pode ser definida como a capacidade de pagar tributos. Para tanto, parte-se do princípio de que a capacidade contributiva pressupõe a capacidade econômica na medida em que o contribuinte tem de sustentar a si mesmo e a outros, tem de cuidar e prover para si mesmo e para outros. A redução da base de cálculo do imposto de renda poderia ser considerada uma medida de justiça fiscal, e não mera medida do Estado Social, de modo que, também grandes contribuintes também teriam tais deduções, por também terem que ter preservado seu mínimo existencial, reduzindo-se também destes a base de cálculo do tributo em questão.

Por sua vez, Tipke<sup>116</sup> compreende que o princípio da capacidade contributiva significa que todos devem pagar impostos segundo o montante da renda disponível para o pagamento de impostos. Quanto mais alta a renda disponível, tanto mais alto deve ser o imposto. Para contribuintes com rendas disponíveis igualmente altas, o imposto deve ser igualmente alto. Para contribuintes com rendas disponíveis desigualmente altas o imposto deve ser desigualmente alto<sup>117</sup>.

O princípio da capacidade contributiva já não é sem conteúdo, porque ele esclarece que o imposto não pode ser mensurados por cabeça ou segundo o princípio da equivalência. O princípio da capacidade contributiva não pergunta pela vantagem que o contribuinte tem dos serviços públicos, ou quais custos ele causa ao Estado, mas apenas com quanto o contribuinte pode contribuir para o financiamento das tarefas do Estado em razão de sua renda disponível<sup>118</sup>.

Há decisões do Tribunal Constitucional Federal Alemão<sup>119</sup> onde se compreendeu que o princípio da igualdade seria ofendido quando um grupo de destinatários da lei fosse tratado distintamente apesar de não existirem, entre os

---

<sup>116</sup> YAMASHITA, Douglas; TIPKE, Klaus. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 31.

<sup>117</sup> Conforme artigo 150, inciso II, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

<sup>118</sup> YAMASHITA, Douglas; TIPKE, Klaus. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 32.

<sup>119</sup> BVerfGE (coletânea de decisões do Tribunal Constitucional Federal Alemão) 55/88; 82/146 e 84/199.

diferentes grupos, diferenças de tal maneira e importância que possam justificar o tratamento desigual.

Dessa maneira, conclui-se que o princípio da capacidade contributiva cuida da unidade do ordenamento jurídico tributário. Com esta inteligência, pode ser considerado o princípio da capacidade contributiva como um princípio real, ou um princípio “daquilo que é”, pois se prende à capacidade contributiva efetiva ou à capacidade contributiva existente (*Ist-Leistungsfähigkeit*), não à capacidade contributiva presumida (*Soll-Leistungsfähigkeit*). Por conseguinte, pergunta-se pela renda efetivamente auferida, não pela renda que o contribuinte poderia auferir pelo emprego médio de suas forças físicas e intelectuais<sup>120</sup>.

Como princípio da justiça individual, o princípio da capacidade contributiva ajusta-se às condições individuais do contribuinte. Desse modo, não é considerado um princípio coletivo ou utilitarista.

### 3.2. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E MÍNIMO EXISTENCIAL

O princípio da capacidade contributiva protege o mínimo existencial. Enquanto a renda não ultrapassar o mínimo existencial não há capacidade contributiva. O mesmo resulta da dignidade humana e do princípio do Estado social. O princípio da capacidade contributiva atende a ambos os princípios.

Em um Estado Liberal não se permite que o mínimo existencial seja subtraído pela tributação, parcial ou totalmente, e uma compensação seja dada em benefícios previdenciários.

O Estado não pode, como Estado tributário, subtrair o que, como Estado Social, deve devolver. Não apenas para o imposto de renda, mas para todos os impostos, o mínimo existencial é um tabu. O princípio da “unidade do ordenamento jurídico” determina que o mínimo existencial fiscal não fique abaixo do mínimo existencial do direito da seguridade social.

Para Caliendo<sup>121</sup>, o princípio da capacidade contributiva é uma cláusula pétrea do sistema constitucional tributário brasileiro e seu conteúdo decorre do princípio da igualdade. Tal compreensão é corroborada pela tese defendida por

---

<sup>120</sup> YAMASHITA, Douglas; TIPKE, Klaus. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 33.

<sup>121</sup> CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 280.

Tipke<sup>122</sup>, que o considera o princípio fundamental do sistema tributário (*Primärgrundsatz des Steuerrechts*).

O princípio da capacidade contributiva exige uma base de cálculo adequada. Não se deduz dele que a alíquota deva ser progressiva. Contudo, a alíquota progressiva é compatível com o princípio da capacidade contributiva.

A capacidade contributiva começa além do mínimo existencial. No entanto, o princípio da capacidade contributiva não nos possibilita concluir onde a capacidade contributiva termina. É evidente que devemos ter como limite<sup>123</sup> a tributação ainda no estágio não confiscatório, tendo em vista que deve ser respeitado o princípio do não-confisco, previsto no art. 150, IV da Constituição da República Federativa do Brasil<sup>124</sup>.

Percebe-se que a capacidade econômica é o principal e mais adequado critério de comparação do princípio da igualdade aplicado às normas tributárias. Acrescenta-se, ainda, que a doutrina<sup>125</sup> alemã, a qual refere estar alinhada com a jurisprudência<sup>126</sup> do país, denomina esse princípio mais precisamente de “princípio da tributação isonômica segundo a capacidade econômico-contributiva” (*Prinzip gleichmäßiger Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit*).

Determina o artigo 145, §1º, da Constituição Federal de 1988, que sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Cabe referir que a expressão “sempre que possível”, significa que os tributos (e não somente os impostos) deverão ter, obrigatoriamente, caráter pessoal e ser

---

<sup>122</sup> TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito Tributário**. 18 ed. V. I. Trad. por Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008, p. 81.

<sup>123</sup> Acrescenta Klaus Tipke e Douglas Yamashita que “os limites da carga tributária somente podem ser deduzidos do princípio da liberdade. Desde que uma Constituição – como a Brasileira – determina, contudo, o confisco como limite da carga tributária, não é admissível avançar mais ainda o limite da carga tributária com base no princípio da liberdade” (YAMASHITA, Douglas; TIPKE, Klaus. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 36).

<sup>124</sup> Costuma-se supor confisco quando o imposto é tão alto que ele pode ser recolhido apenas da substância patrimonial, ou quando ele consome completa ou quase completamente o rendimento de capital, ou quando ele torna não-rentável uma empresa, ou leva à sua paralisia. Da mesma forma, dispõe o art. 31, I, da Constituição Espanhola de 1987 que não pode “o sistema tributário ter, em hipótese alguma, caráter confiscatório”. A Constituição Alemã não contém dispositivo semelhante.

<sup>125</sup> TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito Tributário**. 18 ed. V. I. Trad. por Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008, p. 45-53.

<sup>126</sup> BVerfGE 6/67, 8/68 e seguintes, 9/243, 47/29, 63/223 e 68/152.

graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, salvo se, por natureza, isso for possível de se realizar<sup>127</sup>.

Necessário salientar que o princípio da capacidade contributiva é norma definidora da própria garantia fundamental à igualdade em matéria tributária<sup>128</sup> e se, nos termos do art. 5º, §1º, da Constituição da República Federativa do Brasil, “as normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata”, logo, conclui-se que o princípio igualdade segundo a capacidade contributiva tem, conseqüentemente, aplicação imediata.

Conforme Folloni<sup>129</sup>, a capacidade econômica deve ser levada em consideração também nos tributos extrafiscais, não para graduar o tributo conforme a capacidade dos contribuintes, mas para definir um parâmetro de tributação que atinja a todos na indução de comportamentos, isto é, que interfira na liberdade individual de todos da mesma forma.

Dentro da classe dos destinatários, a capacidade contributiva, muitas vezes, será critério relevante, tanto para testar a eficácia da tributação extrafiscal quanto para evitar efeitos desiguais nos contribuintes. Desse modo, para aferir a validade da desigualdade interclasses, a capacidade contributiva não é critério adequado, sendo, nesse caso, a restrição à igualdade está sujeita ao controle de proporcionalidade<sup>130</sup>.

### 3.3 PROGRESSIVIDADE E SELETIVIDADE

A seletividade implica tributação diferenciada conforme a qualidade do que é objeto de tributação, atribuindo-se alíquotas distintas para produtos diferentes. Elenca-se, como exemplo, o caso de alteração de alíquotas do ICMS para produtos que são legalmente previstos como supérfluos. Desse modo, permite-se aos entes federados a redução de alíquotas do tributo de sua competência, de modo que seja garantida a seletividade em função da essencialidade de cada produto.

---

<sup>127</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Caderno de Pesquisas Tributárias n. 15**, São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária/Resenha Tributária, 1990, p. 35.

<sup>128</sup> UCKMAR, Victor. **Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário**. 2 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1976.

<sup>129</sup> FOLLONI, André. Isonomia na tributação extrafiscal. **Revista Direito GV**, São Paulo, v. 10, n. 1, jan./jun. 2014, p. 210.

<sup>130</sup> FOLLONI, André. Isonomia na tributação extrafiscal. **Revista Direito GV**, São Paulo, v. 10, n. 1, jan./jun. 2014, p. 218.

Em razão disso, produtos e mercadorias tidos como supérfluos ou luxuosos geralmente terão alíquota de tributos como ICMS, IPI, PIS e Cofins, acima da média, enquanto que produtos essenciais considerados essenciais, devem possuir alíquota inferior à média (alíquota base), ou até mesmo, possuírem isenção. Pretende-se, assim, garantir o mínimo existencial, garantido-se que todos tenham acesso, por um menor custo, aos bens mais essenciais.

No sistema tributário nacional, o princípio da seletividade, o qual é aplicado em razão de critério da essencialidade, está totalmente desvinculado da análise da capacidade contributiva de cada indivíduo. Deste modo, deixa-se de se analisar se quem está adquirindo determinado item da cesta básica possui ou não capacidade econômica, pois aplica-se o princípio da seletividade indistintamente.

Por sua vez, a progressividade, visa o aumento da tributação ao passo que a base de cálculo seja majorada. Ou seja, há um escalonamento da alíquota do tributo conforme sua base de cálculo.

A tributação do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física é exemplo de instituição do princípio da capacidade contributiva em conjunto com a progressividade, pois há faixa de isenção e, após, as alíquotas vão sendo majoradas a depender do rendimento do contribuinte.

Pode ser compreendida a progressividade como técnica de incidência de alíquotas variadas, cujo aumento se dá à medida que se majora a base de cálculo do tributo.

A Constituição Federal de 1988 estabelece quais seriam impostos que poderiam ter alíquotas poderiam ter alíquota progressiva, seriam, o Imposto sobre a Renda, o Imposto Predial Territorial Urbano e o Imposto sobre Território Rural.

Saliente-se que o Imposto sobre Território Rural (ITR) pode ter progressividade considerada extrafiscal, na medida em que o artigo 153 da CF/1988 autoriza a sua instituição com intuito específico de desestimular a manutenção de propriedades improdutivas. Por sua vez, o Imposto Predial Territorial Urbano (IPTU) também pode conter, em áreas urbanas que não atendam à função social da propriedade, caráter extrafiscal, com alíquotas progressivas.

Nos casos acima, a progressividade não teria intuito meramente arrecadatório, mas, por previsão constitucional, finalidade extrafiscal, que vai além do mero custeio das atividades estatais, mas garantir que ocorra o atendimento da função social da propriedade.

Portanto, com atuação extrafiscal, esse instrumento tem por seus fundamentos e objetivos, basicamente pautados na sua progressividade, o cumprimento dos objetivos fundamentais da Constituição Federal, principalmente quanto à erradicação da pobreza e redução da desigualdade social.

Salienta Ávila<sup>131</sup> que quando os tributos se destinarem a atingir uma finalidade extrafiscal, porque instituídos com o fim prevalente de atingir fins econômicos ou sociais, a medida de comparação não será a capacidade contributiva, pois ela deverá corresponder a um elemento ou propriedade que mantenha relação de pertinência, fundada e conjugada, com finalidade eleita, de modo que se deve buscar, nas outras finalidades que o ente estatal deve realizar, o parâmetro para a validação das medidas de comparação escolhidas.

Na busca de uma tributação justa, pode o ente estatal ter auxílio da progressividade e da seletividade, garantindo-se, assim, por meio de tais pressupostos, que se garanta o suficientemente necessário para subsistência do contribuinte, preservando-se, deste modo, o mínimo existencial.

---

<sup>131</sup> ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 166.



## 4. A CONSTITUIÇÃO BRASILEIRA E SUAS DETERMINAÇÕES PARA O COMBATE ÀS DESIGUALDADES SOCIAIS

### 4.1 CONSTITUIÇÃO DIRIGENTE

No ano de 1961, Lerche<sup>132</sup> utilizou a expressão “constituição dirigente” (*dirigierende Verfassung*) para acrescentar um novo domínio aos setores tradicionais já existentes nas constituições. Para ele, todas as constituições conteriam quatro partes, quais sejam: as linhas de direção constitucional, os dispositivos determinadores de afins, os direitos, garantias e a repartição de competências estatais e as normas de princípio.

Lerche<sup>133</sup>, no entanto, chegou à conclusão de que as constituições modernas seriam caracterizadas por possuírem algumas diretrizes com o caráter de imposições permanentes ao legislador. Tais diretrizes foram denominadas de “constituição dirigente.”, sendo, nas palavras de Bercovici, “*no âmbito da constituição dirigente que poderia ocorrer a discricionariedade material do legislador*”.

Bercovici<sup>134</sup>, entretanto, sustenta haver uma diferença entre a concepção de “constituição dirigente”, de Lerche, para a que ficou conhecida com a obra de Canotilho<sup>135</sup>, de 1982, vastamente difundida no Brasil.

Enquanto que Lerche se preocupou em definir quais seriam as normas que vinculam o legislador, concluindo que a “constituição dirigente” possibilitaria sua discricionariedade material, Canotilho foi muito mais amplo, não se limitando apenas a uma parte da constituição, mas afirmou que toda ela seria dirigente. Convergiram, todavia, os dois autores, em desconfiarem do legislador, pois buscaram maneiras para vinculá-lo, positiva ou negativamente, à Constituição.

---

<sup>132</sup> LERCHE, Peter. **Übermass und verfassungsrecht: Zur Bindung des gesetzgebers an die grundsätze der verhältnismässigkeit und der erforderlichkeit**. 2 ed. Goldbach: Keip Verlag, 1999, p. 61-62.

<sup>133</sup> BERCOVICI, Gilberto. **Política econômica e direito econômico**. Fortaleza: Pensar, v.16, n. 2, jul/dez. 2011, p. 575.

<sup>134</sup> BERCOVICI, Gilberto. **Política econômica e direito econômico**. Fortaleza: Pensar, v.16, n. 2, jul/dez. 2011, p. 576.

<sup>135</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Constituição dirigente e vinculação do legislador: contributo para a compreensão das normas constitucionais programáticas**. 2 ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2001, p. 225-225.

Canotilho, inspirado pela Constituição portuguesa de 1976, que era decorrente do processo político iniciado pela Revolução dos Cravos, tratou de maneira bem mais ampla e profunda acerca constituição dirigente. Conforme exposto por Bercovici<sup>136</sup>, Canotilho buscou reconstruir a teoria da constituição por meio de uma Teoria Material da Constituição, concebida também como teoria social.

A constituição dirigente almeja incorporar uma dimensão materialmente legitimadora para a política, estabelecendo um fundamento constitucional, possuindo como núcleo a proposta de legitimação material da constituição pelos fins e tarefas previstos no texto constitucional. Para Canotilho, portanto, o problema da constituição dirigente seria um problema de legitimação.

Segundo Gelcer<sup>137</sup>, a constituição dirigente pretende, efetivamente, mudar a realidade, propondo planos para o futuro, mas ao mesmo tempo, aponta o autor que tal proposição sobre se concretizará por meio de leis e instituições jurídicas voltadas para tal finalidade.

Para os defensores da teoria da constituição dirigente, a constituição não seria somente uma garantia do existente, mas também “um programa para o futuro”, pois fornece linhas de atuação para a política sem, contudo, substituí-la, destacando a interdependência entre Estado e sociedade, sendo, desse modo, a constituição dirigente, uma constituição estatal e social. Consiste, portanto, a ideia da constituição dirigente, para Canotilho<sup>138</sup>, na “*defesa da mudança da realidade pelo direito*”, *almejando dar força e substrato jurídico para que as mudanças sociais ocorram, consistindo em um “programa de ação para a alteração da sociedade”*<sup>139</sup>.

Chama atenção o fato de a Constituição portuguesa de 1976, que inspirou Canotilho a elaborar sua teoria da constituição dirigente, possuir caráter de revolucionária, pois consagra objetivos como a construção de uma sociedade sem classes, já em seu artigo 1º e, em seu artigo 2º, a transição para o socialismo. Já a Constituição espanhola de 1978 e a brasileira de 1988, conforme bem lembra

---

<sup>136</sup> BERCOVICI, Gilberto. **Política econômica e direito econômico**. Fortaleza: Pensar, v.16, n. 2, jul/dez. 2011, p. 576.

<sup>137</sup> GELCER, Daniel Monteiro. **Teoria Furtadiana de Desenvolvimento Econômico e a Ordem Econômica Constitucional Brasileira**. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012, p. 99.

<sup>138</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Constituição dirigente e vinculação do legislador: contributo para a compreensão das normas constitucionais programáticas**. 2 ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2001, p. 157-158.

<sup>139</sup> BERCOVICI, Gilberto. **Política econômica e direito econômico**. Fortaleza: Pensar, v.16, n. 2, jul/dez. 2011, p. 575.

Bercovici<sup>140</sup>, possuem a característica de serem constituições dirigentes “reformistas”, que apesar de não proporem a transição para o socialismo, estipulam um vasto programa de políticas públicas inclusivas e distributivas, como o previsto no artigo 3º da Constituição Federal de 1988.

Verdú<sup>141</sup> denominou dispositivos tal como o artigo 3º da Constituição de 1988 de “cláusulas transformadoras”, pois expõem o contraste entre a realidade social injusta e a necessidade de eliminá-la. Com isso, não permite que a constituição deixe de realizar aquilo que ainda não foi realizado, impondo ao Estado o dever de promover a transformação da estrutura econômico-social. Não significa, no entanto, conforme expõe Tavares<sup>142</sup>, que seja possível a sua imediata exigência de prestação estatal concreta, mas sim um objetivo a ser alcançado no longo prazo, por meio de ações também do Estado.

Bercovici<sup>143</sup>, nesse sentido, afirma que as normas determinadoras de fins do estado dinamizam o direito constitucional, isto é, permitem uma compreensão dinâmica da constituição, com a abertura do texto constitucional para desenvolvimentos futuros. A importância, nesse caso, está em permitir, sem que seja necessário romper com a legalidade constitucional, progredir na concretização de determinados objetivos que busquem tornar real a “*supremacia do povo como sujeito da soberania, rechaçando a manutenção dos interesses privados de uma classe ou grupo dominante*”. Assim, o artigo 3º da Constituição de 1988 acaba exercendo função de instrumento normativo que permitiu transformar fins sociais e econômicos em jurídicos, servindo como linha de desenvolvimento e de interpretação teleológica de todo o ordenamento constitucional.

Continua o autor assertivas com as quais estamos plenamente de acordo, que, em termos de teoria da norma, o artigo 3º não consiste em uma “norma programática”, que é a “concepção conservadora e teoricamente equivocada que

---

<sup>140</sup> Art. 3º da Constituição Federal de 1988: “Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária; II - garantir o desenvolvimento nacional; III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação”.

<sup>141</sup> VERDÚ, Pablo Lucas. **Estimativa y política constitucionales: los valores y los principios rectores del ordenamiento constitucional español**. Madrid: Universidade Complutense de Madrid, 1984, p. 190-198 . Também em: VERDÚ, Pablo Lucas. **Teoría de la constitución como ciencia cultural**. 2a. ed. Madrid: Dykinson, 1998, p. 50-54.

<sup>142</sup> TAVARES, André Ramos. **Direito Constitucional Econômico**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 200-201.

<sup>143</sup> BERCOVICI, Gilberto. **Política econômica e direito econômico**. Fortaleza: Pensar, v.16, n. 2, jul/dez. 2011, p. 578.

justifica a não-vinculatividade e a não-concretização dos dispositivos constitucionais”. Trata-se, na verdade, o artigo 3º, de uma “norma-objetivo”, conforme denominado por Eros Grau, ou uma “norma-fim”, que assinala os fins, os objetivos a serem perseguidos por todos os meios legais existentes para “edificar uma nova sociedade, distinta da existente no momento da elaboração do texto constitucional”. Deve-se, portanto, entender o Estado como o “portador da ordem social”, significando que ele deverá ter uma vontade política para colocar em prática o programa constitucional.

Possui, assim, o Estado, uma função de reforma ou transformação estrutural. Sua função de ordenação da atividade econômica está relacionada à instituição da ordem pública econômica, das “regras do jogo econômico”, principalmente no que diz respeito às limitações da liberdade econômica. São exemplos de limitações à liberdade econômica: a livre concorrência, a função social da propriedade, a defesa do consumidor e do meio-ambiente, a repressão ao abuso do poder econômico (artigos 170, III, IV, V, VI; 173, §4º, entre outros previstos na Constituição Federal de 1988).

Já a satisfação das necessidades sociais, conforme exposto por Bercovici, está expressa na previsão dos direitos sociais e econômicos, bem como nos dispositivos relativos aos serviços públicos (artigos 6º, 7º, 8º, 9º, 21, X, XI e XII, 175, 178, 194, 196, 199, 201, 203, 205, dentre outros).

Verifica-se, assim, tratar-se a Constituição Federal de 1988 de uma constituição diretiva, dotada, segundo Bercovici<sup>144</sup>, de um programa explícito de política econômica incorporado ao seu texto.

#### 4.2 DIGNIDADE DA PESSOA HUMANA COMO FUNDAMENTO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL (Art. 1º, III, DA CF/88) E COMO FIM DA ORDEM ECONÔMICA (ART. 170, *CAPUT*, DA CF/88)

A dignidade da pessoa humana possui uma dupla abordagem na Constituição Federal. No artigo 1º, III, é tida como um fundamento da ordem econômica, enquanto no artigo 170, *caput*, é tratada como um fim da ordem econômica. Trata-se, aqui, do que Canotilho chamou de um princípio político constitucionalmente

---

<sup>144</sup> BERCOVICI, Gilberto. **Política econômica e direito econômico**. Fortaleza: Pensar, v.16, n. 2, jul/dez. 2011, p. 579.

conformador<sup>145</sup>, o que Dworkin entendia como diretriz<sup>146</sup>, ou ainda o que Grau entende como norma-objetivo.<sup>147</sup>

Esse princípio, por diversas vezes, aparece em textos constitucionais de outros países. Na Alemanha, a Lei Fundamental Alemã (*Grundgesetz*), em seu artigo 1º, expressa que “*A dignidade do homem é inviolável. Respeitá-la e protegê-la é obrigação de todo o poder público.*”<sup>148</sup>.

Na Constituição de Weimar, em seu artigo 151, já havia havia a previsão que “*A organização da vida econômica deverá realizar os princípios da justiça, tendo em vista assegurar a todos uma existência conforme a dignidade humana...*”<sup>149</sup> A Constituição de Portugal, por sua vez, em seu artigo 1º, prevê que “*Portugal é uma República soberana, baseada na dignidade da pessoa humana...*”.

Conforme Silva<sup>150</sup>, a dignidade da pessoa humana “é um valor supremo que atrai o conteúdo de todos os direitos fundamentais do homem, desde o direito à vida”. Comparato<sup>151</sup>, por sua vez, entende que muito embora a dignidade da pessoa humana assuma concreção como direito individual, enquanto princípio ela constitui, juntamente com o direito à vida, o núcleo essencial dos direitos humanos.

Canotilho e Moreira<sup>152</sup> compreendem que o referido princípio fundamenta e confere unidade não somente aos direitos fundamentais (direitos individuais, sociais e econômicos), como também à organização da economia. É nesse sentido que Grau<sup>153</sup> afirma que tal assertiva se torna plenamente evidente no sistema da Constituição brasileira, onde a dignidade humana não consiste em apenas um fundamento da República Federativa do Brasil, mas também um fim para o qual a ordem econômica deve estar voltada.

---

<sup>145</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional**. 4a. ed. Coimbra: Livraria Almedina, 1987, p. 200.

<sup>146</sup> DWORKIN, Ronald. **Taking Rights Seriously**. 5a. ed. Londres: Duckworth, 1987, p. 22.

<sup>147</sup> GRAU, Eros Roberto. **Por que tenho medo dos juizes**. 6a. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 85.

<sup>148</sup> No original: “(1) *Die Würde des Menschen ist unantastbar. Sie zu achten und zu schützen ist Verpflichtung aller staatlichen Gewalt.*”.

<sup>149</sup> No original: “*Artikel 151. Die Ordnung des Wirtschaftslebens muß den Grundsätzen der Gerechtigkeit mit dem Ziele der Gewährleistung eines menschenwürdigen Daseins für alle entsprechen. In diesen Grenzen ist die wirtschaftliche Freiheit des einzelnen zu sichern.*”

<sup>150</sup> SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 38a. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 105.

<sup>151</sup> COMPARATO, Fábio Konder. **Para Viver a Democracia**. São Paulo: Brasiliense, 1989, p. 39.

<sup>152</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes; MOREIRA, Vital. **Constituição da República Portuguesa Anotada**. 2a. ed., vol. I, Coimbra: Coimbra Editora, 1984, p. 70.

<sup>153</sup> GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na constituição de 1988**. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 194.

Explica o referido autor que tal premissa significa que, de um lado, a República Federativa do Brasil se define como uma entidade política constitucionalmente organizada, nos moldes em que foi constituída no texto da Constituição de 1988, enquanto a dignidade da pessoa humana seja assegurada juntamente da soberania, da cidadania, dos valores sociais do trabalho e da livre iniciativa e do pluralismo político. De outro, significa que a ordem econômica a que o artigo 170, *caput*, da Constituição refere-se, ou seja, o mundo do ser, “*deve ser dinamizada tendo em vista a promoção da existência digna de que todos devem gozar*”.

Desse modo, na previsão constitucional do artigo 170, a dignidade da pessoa humana possui a mais alta relevância, pois compromete todo o exercício da atividade econômica *latu sensu*, especialmente o exercício da atividade econômica *strictu sensu*, no sentido de “programa de promoção da existência digna de que todos devem gozar”.

Por tal razão, não somente o setor público como também o setor privado deverão realizá-lo, ou seja, “*o exercício de qualquer parcela da atividade econômica de modo não adequado àquela promoção expressará violação do princípio duplamente contemplado na Constituição.*”<sup>154</sup>.

É nesse sentido que Comparato<sup>155</sup> afirma que só estará assegurada a dignidade da pessoa humana de maneira plena se e enquanto for viabilizado o acesso de todos os cidadãos, e não somente a alguns, às liberdades formais, mas especialmente às liberdades reais.

Nesse sentido, uma vez que se constitui em referência constitucional unificadora de todos os demais direitos fundamentais, a dignidade da pessoa humana “*obriga a uma densificação valorativa que tenha em conta o seu amplo sentido normativo-constitucional e não uma qualquer ideia apriorística do homem*”, pois o sentido da dignidade não pode ser reduzido à defesa dos direitos pessoais tradicionais, deixando de lado os direitos sociais ou mesmo ser utilizada para elaborar uma “teoria do núcleo da personalidade individual”, deixando-a de lado quando se tratar de direitos econômicos, sociais e culturais<sup>156</sup>.

---

<sup>154</sup> GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na constituição de 1988**. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 194-195.

<sup>155</sup> COMPARATO, Fábio Konder. **Para Viver a Democracia**. São Paulo: Brasiliense, 1989, p. 195.

<sup>156</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes; MOREIRA, Vital. **Constituição da República Portuguesa Anotada**. 2a. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 1984, p. 70.

#### 4.3 CONSTRUÇÃO DE UMA SOCIEDADE LIVRE, JUSTA E SOLIDÁRIA COMO UM DOS OBJETIVOS FUNDAMENTAIS DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL (ART. 3º, I, DA CF/88)

Outro dentre os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil é a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, expresso no artigo 3º, I, da Constituição. Trata-se, portanto, da valorização do que Canotilho<sup>157</sup> chama de “princípio constitucional impositivo” ou que Dworkin<sup>158</sup> chamava de “diretriz”, por se tratar de norma-objetivo<sup>159</sup>, possuindo, ainda, caráter conformador.

Conforme Grau<sup>160</sup>, entende-se como sociedade livre, a sociedade que se encontra sob o primado da liberdade em todas as suas manifestações, não somente enquanto liberdade meramente formal, mas sobretudo como liberdade real.

Já como sociedade justa, pode-se entender aquela que realiza justiça social, enquanto sociedade solidária é a que “não inimiza os homens entre si, que se realiza no retorno, tanto quanto historicamente viável, a *Gesellschaft* – a energia que vem da densidade populacional fraternizando e não afastando os homens uns dos outros.”

Para que uma sociedade possa ser justa e livre, é necessário que se possa assegurar direitos e garantias fundamentais para os cidadãos. Tornar isso realidade, no entanto, somente é possível com um determinado nível de riqueza, pois garantir direitos à população exige elevados gastos por parte do Estado. Para que se possa alcançar esse nível necessário de riqueza, não é mais cabível a utilização da medida paleativa do aumento da arrecadação por meio da elevação da carga tributária, pois trata-se de medida insustentável, visto haver um limite para tanto.

---

<sup>157</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional**. 4a. ed. Coimbra: Livraria Almedina, 1987, p. 200.

<sup>158</sup> DWORKIN, Ronald. **Taking Rights Seriously**. 5a. ed. Londres: Duckworth, 1987, p. 22.

<sup>159</sup> GRAU, Eros Roberto. **Por que tenho medo dos juizes**. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 85.

<sup>160</sup> GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na constituição de 1988**. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 212.

#### 4.4 ERRADICAÇÃO DA POBREZA E DA MARGINALIZAÇÃO E A REDUÇÃO DAS DESIGUALDADES SOCIAIS E REGIONAIS COMO UM DOS OBJETIVOS FUNDAMENTAIS DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL (ART. 3º, III, DA CF/88) E A REDUÇÃO DAS DESIGUALDADES REGIONAIS E SOCIAIS TAMBÉM COMO PRINCÍPIO DA ORDEM ECONÔMICA (ART. 170, VII, DA CF/88)

A erradicação da pobreza e da marginalização, assim como as reduções das desigualdades sociais e regionais é, também, princípio constitucional impositivo ou diretriz – norma objetivo – com caráter conformador. Consiste, também, em objetivo-fim e complementar à garantia do desenvolvimento econômico.

Conforme Grau<sup>161</sup>, o enunciado do referido princípio expressa o reconhecimento das marcas da realidade brasileira, caracterizada pela pobreza, marginalização e desigualdades, sociais e regionais. Retrata-se, assim, o subdesenvolvimento nacional o qual se busca reverter. No entanto, essas mudanças necessárias não se tratam de subversão ao capitalismo, mas é revolucionária somente no que concerne à modernização do capitalismo. Por tal motivo é que a Constituição, nesse ponto, não postula nada além do seu caráter de Constituição dirigente, a não ser o rompimento do processo de subdesenvolvimento no qual está imersa a nação brasileira, onde a pobreza, a marginalização e as desigualdades, sociais e regionais, acabam por ser causas e efeitos de si mesmas.

Para Barroso<sup>162</sup>, o princípio da redução das desigualdades sociais e regionais consistiria em um dos princípios-fins da ordem econômica, figurando não somente no caput do artigo 170, mas também nos seus incisos finais, quais sejam: existência digna para todos; redução das desigualdades regionais e sociais; busca do pleno emprego; e na expansão das empresas de pequeno porte.

Martins<sup>163</sup>, por sua vez, questiona se o inciso VII seria princípio da ordem econômica ou um princípio das finanças públicas, visto que não caberia à ordem econômica promover a redução dos desníveis, mas sim caberia às finanças públicas encontrar fórmulas que a viabilize, por meio das políticas de incentivos fiscais.

---

<sup>161</sup> GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na constituição de 1988**. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 215.

<sup>162</sup> BARROSO, Luis Roberto. A ordem econômica constitucional e os limites à atuação estatal no controle de preços. **Revista de Direito Administrativo**, n. 226, 2001, p. 196.

<sup>163</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. Direito constitucional econômico. **Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**, São Paulo, v. 5, n. 18, 1997, p. 232.



Já Bercovici<sup>164</sup> entende que o princípio da igualação das condições sociais de vida” significa que o Estado deverá proporcionar aos cidadãos das regiões menos desenvolvidas a mesma qualidade de serviços públicos essenciais que os cidadãos das regiões mais desenvolvidas possuem. Tavares<sup>165</sup>, refere a necessidade de um Estado prestacional, do qual é demandada uma atuação positiva no sentido de, progressivamente, construir as condições materiais e sociais constitucionalmente requisitadas. Devendo essa atuação ocorrer de maneira conjunta entre a União, os Estados-membros, Municípios e Distrito Federal.

Nesse sentido, Silva<sup>166</sup> entende que os direitos sociais e os mecanismos da seguridade social são estabelecidos de modo a almejar um sistema capaz de proporcionar maior igualização das condições sociais. Do mesmo modo, a Constituição preocupa-se, também, em solucionar as desigualdades regionais, por meio de mecanismos tributários (Fundo Especial) e orçamentários (arts. 43 e 165, §1º).

Para Martins<sup>167</sup>, uma das soluções para o problema das desigualdades regionais, por meio da industrialização, estaria na redução ou eliminação de encargos de ordem aduaneira ou fiscal sobre uma determinada parte do território nacional, tal como realizado com a criação da Zona Franca de Manaus, que embora seja uma imunidade, é calculada pela Receita Federal do Brasil como gasto tributário.

Portanto, deve o Estado buscar a erradicação da pobreza e da marginalização, assim como buscar reduzir das desigualdades sociais e regionais, sendo as renúncias fiscais um importante instrumento que pode o Estado utilizar, conforme se demonstrará a seguir.

---

<sup>164</sup> BERCOVICI, Gilberto. **Desigualdades regionais, Estado e Constituição**. São Paulo: Max Limonad, 2003, p. 241.

<sup>165</sup> TAVARES, André Ramos. **Direito Constitucional Econômico**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 201.

<sup>166</sup> SILVA, Américo Luis. **A ordem constitucional econômica**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 1996, p. 73.

<sup>167</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Temas atuais de direito tributário**. São Paulo: Elevação Jurídica, 2001, p. 201.

## 5. DESIGUALDADES SOCIAIS NO SÉCULO XXI E O DIREITO FINANCEIRO

### 5.1 AS DESIGUALDADES SOCIAIS

A desigualdade exige uma ação coletiva de redistribuição não só por ir contra o nosso senso de justiça social, como por representar um imenso desperdício de recursos humanos que poderiam ser mais bem utilizados em benefício de todos<sup>168</sup>. A igualdade é algo que se persegue, e que só poderia ser alcançada por meio de uma intervenção externa que corrija uma situação de desigualdade inicial<sup>169</sup>.

Para Ávila<sup>170</sup>, não importa apenas saber se as pessoas são ou não são iguais (igualdade descritiva), mas é preciso saber, também, se as pessoas devem ou não devem ser tratadas igualmente (igualdade prescritiva). Para o autor, a igualdade, enquanto dever de tratamento igualitário, só surge quando, para alcançar determinada finalidade que deve ser buscada, os sujeitos são comparados por critérios que, além de serem permitidos, são relevantes e congruentes relativamente àquela finalidade<sup>171</sup>.

Ainda segundo Ávila<sup>172</sup>, o distanciamento da igualdade exige que a medida seja adequada, necessária e proporcional. Explica o autor que “adequada é a medida cuja utilização provoque efeitos que contribuam para a promoção gradual da finalidade extrafiscal”; por sua vez, “necessária é a medida que, dentre todas aquelas disponíveis e igualmente adequadas para atingir dada finalidade, seja a menos restritiva relativamente ao princípio da igualdade”<sup>173</sup> e que “proporcional é a medida cuja utilização provoque mais efeitos positivos do que negativos à promoção de princípios constitucionais”.

---

<sup>168</sup> PIKETTY, Thomas. **A economia da desigualdade**. tradução André Telles. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2015, p. 127.

<sup>169</sup> PINTO, Tibério Carlos Soares Roberto. Os incentivos fiscais enquanto instrumento para a promoção da igualdade material entre os contribuintes. In: MACHADO, Hugo de Brito (Org.). **Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais**. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 551.

<sup>170</sup> ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 44.

<sup>171</sup> ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 45.

<sup>172</sup> ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 168.

<sup>173</sup> Refere o autor que “o fundamento de validade da exigência de necessidade decorre da própria posituação de vários princípios constitucionais que devem, ao mesmo tempo, ser realizados: ao ter que atingir não só um ideal de desenvolvimento regional, mas, também, e simultaneamente, um ideal de igualdade, o ente estatal está obrigado a escolher aquele meio que promova o primeiro sem restringir desnecessariamente o segundo.” (ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 168).

A desigualdade é um fato da política e produto político, sendo a situação não equânime atual explicada não apenas pelas políticas econômicas brasileiras dos últimos séculos como também pelas opções políticas tomadas pelos governantes, após a instalação dessa desigualdade, em razão da forma como o problema foi tratado<sup>174</sup>.

Piketty<sup>175</sup> entende importante reconhecer a evidência de que uma parcela significativa da desigualdade entre países ricos e pobres, e também da desigualdade em geral, deve-se não à repartição desigual dos meios de produção, mas à repartição desigual do capital humano. Defende o economista que a redistribuição fiscal permite preservar a função alocativa do sistema de preços, ao mesmo tempo que redistribui as rendas auferidas por diferentes assalariados. Segundo o autor, somente ela permite limitar as consequências da desigualdade do capital humano em termos de desigualdade dos padrões de vida sem, todavia, modificar a origem estrutural da desigualdade<sup>176</sup>.

As grandes redistribuições fiscais são raras, assumindo quase sempre a forma de despesas sociais, e não de transferências monetárias entre assalariados, e, acima de tudo, sempre foram implementadas muito devagar e só tiveram efeito num prazo longo pouco afeito ao imaginário das lutas sociais e políticas, ou mais simplesmente num prazo longo que às vezes não tem impacto algum na vida de determinada geração<sup>177</sup>.

Para Garcia<sup>178</sup>, iniquidade não é uma fatalidade, mas uma construção social, produzida com persistência, direcionalidade, coerência e determinação, sendo construída por comportamentos e atitudes das elites, especialmente as do setor privado, e por opções de política governamental, que a cada caso, em cada situação, em toda crise (de qualquer tipo e natureza) beneficia e protege aqueles que detém o poder, organização, riqueza, informação, conhecimento, em detrimento dos que pouco ou nada têm.

---

<sup>174</sup> BERCOVICI, Gilberto. **Desigualdades regionais, Estado e Constituição**. São Paulo: Max Limonad, 2003, p. 67.

<sup>175</sup> PIKETTY, Thomas. **A economia da desigualdade**. tradução André Telles. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2015, p. 69.

<sup>176</sup> PIKETTY, Thomas. **A economia da desigualdade**. tradução André Telles. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2015, p. 87-89.

<sup>177</sup> PIKETTY, Thomas. **A economia da desigualdade**. tradução André Telles. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2015, p. 102.

<sup>178</sup> GARCIA, Ronaldo Coutinho. Iniquidade social no Brasil: uma aproximação e uma tentativa de direcionamento: In: CARDOSO JR., José Celso; CUNHA, Alexandre dos Santos (Orgs.). **Planejamento e avaliação de políticas públicas**. Brasília: IPEA, 2015, p. 130-131.

Leciona Dworkin<sup>179</sup> que a distribuição das riquezas é um produto de uma ordem jurídica, pois a riqueza do cidadão depende muito das leis promulgadas em sua comunidade, ou seja, não somente das leis que governam a propriedade, o roubo, os contratos e os delitos, mas suas leis de previdência social, fiscais, de direitos políticos, de regulamentação ambiental e de praticamente todas as demais.

Para Batista Júnior<sup>180</sup>, respostas acerca de concepção de justiça distributivas são fundamentais e decisivas para a modelagem do sistema tributário; a definição e gradação dos tributos dependem, antes de tudo, da definição de até que ponto a saúde, a educação, os transportes públicos, as artes e a cultura devem ser financiados por tributos. Para o autor, o arcabouço tributário depende de quanto o Estado pretende, segundo a concepção de justiça distributiva que abrace, proporcionar de alívio para a situação daqueles que não conseguem dignamente se sustentar em virtude de eventuais deficiências, do desemprego ou da baixa capacidade produtiva.

O efeito concentrador é conhecido e aceito ou perseguido, não sendo a desigualdade um acidente na história de uma sociedade, mas fruto de deliberadas escolhas políticas e institucionais, as quais se repetem, pois quanto mais desigualdade, maior poder terão os mais favorecidos economicamente, os quais influenciam o processo político a seu favor, sendo apontado por Vieira<sup>181</sup> a facilidade com que setores afluentes conseguiram capturar as instituições democráticas para lhe extraírem benefícios.

Mesmo sendo aceito que uma determinada dose de desigualdade é benéfica e procurada, deve-se compreender que a extensão dessa desigualdade é fruto das escolhas feitas, devendo ser exigido que estas sejam racionais, nunca arbitrárias e não corporativas/classistas<sup>182</sup>.

Explica Piketty<sup>183</sup> que na democracia a igualdade proclamada dos direitos do cidadão contrasta de maneira singular com a desigualdade bastante real das

---

<sup>179</sup> DWORKIN, Ronald. **A virtude soberana: a teoria e a prática da igualdade**. Tradução de Jussara Simões. 2a. ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2011, p. IX-X.

<sup>180</sup> BATISTA JÚNIOR. Onofre Alves. **O outro Leviatã e a corrida ao fundo do poço**. São Paulo: Almedina, p; 86.

<sup>181</sup> VIEIRA, Oscar Vilhena. A naturalização da desigualdade. Opinião – **Folha de São Paulo**, 30 set. 2017.

<sup>182</sup> SILVEIRA, Alexandre Coutinho da. **O direito financeiro e a redução de desigualdades**. Belo Horizonte, São Paulo: D'Plácido, 2020, p. 39.

<sup>183</sup> PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. Tradução de Mônica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014, p. 411.

condições de vida, sendo vital, para escapar dessa contradição, fazer com que as desigualdades sociais resultem de princípios racionais e universais, e não de contingências arbitrárias, concluindo que as desigualdades devem, assim, ser justas e úteis a todos.

As estruturas jurídicas e econômicas têm uma explicação natural para a sua permanência, tendo sido estas desenhadas para garantir a exclusão da maioria e a concentração econômica, com claros reflexos no acesso a todo e qualquer meio de participação social, sendo sua permanência natural e de difícil extinção. Os privilégios são apropriados de tempos em tempos pelos grupos mais diversos, sucedendo-se uns aos outros na posse do aparato destinado a garantir a concentração, o que, por consequência, os padrões de pobreza e de desigualdade observados entre as diversas regiões do Brasil e de outras ex-colônias podem ser rastreados até episódios da ocupação colonial, bem como encontrados em atividades econômicas de desenvolvimento mais recentes<sup>184</sup>.

Paes de Barros, Henriques e Mendonça<sup>185</sup> mencionaram, em artigo publicado há duas décadas atrás, que o Brasil não era um país pobre, mas um país com muitos pobres, e que os elevados níveis de pobreza que afligem a sociedade encontram seu principal determinante na estrutura da desigualdade brasileira, uma perversa desigualdade na distribuição da renda e das oportunidades de inclusão econômica e social.

Para os autores, a redução das desigualdades, ao lado do crescimento econômico, seriam meios para erradicação da pobreza, defendendo que uma combinação de políticas que estimulem o crescimento econômico e diminuam a desigualdade, em princípio, aparenta conceder maior eficácia e velocidade ao processo de combate à pobreza<sup>186</sup>, concluindo eles ser necessário para erradicar a

---

<sup>184</sup> SALOMÃO FILHO, Calixto; FERRÃO, Brisa Lopes de Mello; RIBEIRO, Ivan César. **Concentração, estruturas e desigualdade: as origens colônias da pobreza e da má distribuição de renda**. São Paulo: IBCID, 2006, p. 15-16.

<sup>185</sup> PAES DE BARROS, Ricardo; HENRIQUES, Ricardo; MENDONÇA, Rosane. **A estabilidade inaceitável: desigualdade e pobreza no Brasil**. Texto para discussão n. 800. Rio de Janeiro: IPEA, jun. 2001, p. 1.

<sup>186</sup> PAES DE BARROS, Ricardo; HENRIQUES, Ricardo; MENDONÇA, Rosane. **A estabilidade inaceitável: desigualdade e pobreza no Brasil**. Texto para discussão n. 800. Rio de Janeiro: IPEA, jun. 2001, p. 19.

pobreza no Brasil definir uma estratégia que confira prioridade à redução da desigualdade<sup>187</sup>.

Soares<sup>188</sup> defende que apenas um arsenal de políticas que inclui não apenas as que já funcionaram, mas também as que não funcionaram ainda ou nem sequer foram testadas, será possível ganhar a guerra contra a desigualdade social.

Os níveis de desigualdade de renda em uma sociedade afetam e são afetados por várias dimensões das políticas públicas. Por um lado, a desigualdade de renda está relacionada aos níveis de educação, saúde, nutrição, mortalidade, violência e várias outras características da sociedade, determinando e sendo determinada por elas<sup>189</sup>.

Medeiros, Souza e Castro<sup>190</sup> sustentam haver evidências de que a desigualdade de renda no Brasil é mais alta do que se imaginava e permaneceu estável entre 2006 e 2012, por não se basearem em rendas domiciliares *per capita* de pesquisas domiciliares. Para os autores, ocorreram mudanças na base da distribuição, mas a concentração no topo permaneceu praticamente constante, de maneira que o grande peso dos ricos na desigualdade determinou uma tendência de estabilidade, e não de queda, da desigualdade.

Apontam os autores<sup>191</sup> que não há movimento claro de mudança da desigualdade ao longo do tempo, apontando eles que os coeficientes de Gini de 2006, 2009 e 2012 são, respectivamente, 0,696, 0,698 e 0,688 e refletem um pequeno aumento seguido de queda. Referem os autores que sua variação no período, porém, não alcança 1%, sendo esses níveis maiores e mais estáveis que os obtidos por estudos que se baseiam somente em dados de pesquisas domiciliares, especialmente as PNAD (Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios).

---

<sup>187</sup> PAES DE BARROS, Ricardo; HENRIQUES, Ricardo; MENDONÇA, Rosane. **A estabilidade inaceitável: desigualdade e pobreza no Brasil**. Texto para discussão n. 800. Rio de Janeiro: IPEA, jun. 2001, p. 24.

<sup>188</sup> SOARES, Sergei Suarez Dillon. O ritmo na queda da desigualdade no Brasil é aceitável? **Revista de Economia Política**, vol. 30, n. 3, julho-setembro/2010, p. 377.

<sup>189</sup> MEDEIROS, Marcelo; SOUZA, Pedro Herculano Guimarães Ferreira de;; CASTRO, Fábio Ávila de. A estabilidade da desigualdade de renda no Brasil, 2006 a 2012: estimativa com dados do imposto de renda e pesquisas domiciliares. **Ciência & Saúde Coletiva**, v. 20, n. 4, abr. 2015, p. 972.

<sup>190</sup> MEDEIROS, Marcelo; SOUZA, Pedro Herculano Guimarães Ferreira de; CASTRO, Fábio Ávila de. A estabilidade da desigualdade de renda no Brasil, 2006 a 2012: estimativa com dados do imposto de renda e pesquisas domiciliares. **Ciência & Saúde Coletiva**, v. 20, n. 4, abr. 2015, p. 972.

<sup>191</sup> MEDEIROS, Marcelo; SOUZA, Pedro Herculano Guimarães Ferreira de;; CASTRO, Fábio Ávila de. A estabilidade da desigualdade de renda no Brasil, 2006 a 2012: estimativa com dados do imposto de renda e pesquisas domiciliares. **Ciência & Saúde Coletiva**, v. 20, n. 4, abr. 2015, p. 972.

Conforme bem refere Silveira<sup>192</sup>, Piketty traz importantes contribuições em um plano metodológico, elencando três: i) busca agregar dados tributários à análise de desigualdade; ii) critica a utilização de indicadores como o Índice Gini, os quais implicam em simplificação excessivas das características da sociedade, sendo, assim, insuscetíveis de ofertar informações concretas e relevantes; iii) apresenta uma métrica de mensuração de desigualdades que se ocupa especialmente de observar a parcela mais rica da população (10% ou 1% mais ricos) e o quanto ela concentra de renda total.

Portanto, a desigualdade somente seria reduzida apenas quando houver redução dos níveis de riqueza disponível ao 1% mais rico, de forma que não existirá esta redução se este grupo aumentar (ou mantiver) sua participação, ainda que as distâncias no interior dos demais 99% sejam reduzidas<sup>193</sup>. No entanto, conforme sustenta Arretche<sup>194</sup>, a métrica do 1% não é a única adequada para medir distâncias sociais, pois a desigualdade não é apenas o resultado apenas do fosse entre o 1% mais rico e os demais 99%, mas resulta também das distâncias entre os demais 99%.

Arretche<sup>195</sup> explica que a “métrica do 1% mais rico” implica assumir que o principal conflito redistributivo opõe esse estrato aos demais 99%, o que requer relevar a segundo plano os conflitos redistributivos entre as categoriais sociais representadas nas demais partições da escala contínua da renda. Segundo a autora, a oposição ao 1% mais rico converteria os 99% da população em uma categoria relativamente homogênea, plausivelmente portadora de preferências comuns, orientadas a mudar as políticas que concentram a renda em favor do 1% mais rico.

Deste modo, ignorar as desigualdades entre os 99% menos ricos implica substancial redução do escopo da análise, do que decorre ignorar parte relevante da dinâmica de produção da desigualdade econômica. Diante disso, entende que deve focar no piso e no meio da distribuição é uma estratégia superior para examinar a

---

<sup>192</sup> SILVEIRA, Alexandre Coutinho da. **O direito financeiro e a redução de desigualdades**. Belo Horizonte, São Paulo: D'Plácido, 2020, p. 46.

<sup>193</sup> SILVEIRA, Alexandre Coutinho da. **O direito financeiro e a redução de desigualdades**. Belo Horizonte, São Paulo: D'Plácido, 2020, p. 47.

<sup>194</sup> ARRETCHÉ, Marta. A metade cheia ou a metade vazia do copo? In: **Cada vez mais desigual?** Le Monde Diplomatique Brasil – Centro de Estudos da Metrópole – Oxfam Brasil. abr./2016, p. 4-5.

<sup>195</sup> ARRETCHÉ, Marta. Democracia e redução da desigualdade econômica no Brasil: a inclusão dos outsiders. **Revista Brasileira de Ciências Sociais**. v. 33, n. 96, 2018, p. 5.

trajetória da desigualdade econômica sem demérito da importância de levar em consideração a parcela da renda apropriada pelo 1% mais rico.

Gobetti e Orair<sup>196</sup>, realizando estudos a partir da análise de dados das Declarações do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (DIRPF), constataram que o nível de concentração de renda no topo no Brasil é significativamente maior que o vem sendo estimado por usuais pesquisas domiciliares, corroborando os resultados da pesquisa de Medeiros, Souza e Castro, já acima mencionados. Apontam os autores que, no Brasil, o décimo mais rico concentra cerca de metade da renda, o centésimo mais rico detém algo próximo a um quarto e o milésimo mais rico chega a um décimo, ultrapassando os limites máximos considerados toleráveis para as sociedades democráticas, conforme Piketty.

Conforme Arretche<sup>197</sup>, o Estado – qualquer Estado – é produtor de igualdade e de desigualdades simultaneamente, porque suas políticas atingem categorias diferentes de beneficiários e, principalmente, dimensões diferentes da vida de um mesmo indivíduo. Assim, a trajetória da desigualdade econômica é o resultado agregado de uma combinação de políticas distintas, de modo que, isoladamente, os efeitos de cada política tendem a se concentrar sobre categorias distintas de afetados.

Consoante bem pontua Silveira<sup>198</sup>, a necessidade de reduzir desigualdades extremas é reconhecida no espectro político, econômico e filosófico, fazendo o autor reflexões que se de um lado os utilitaristas argumentam pela redistribuição visando o melhor bem-estar global com menos recursos, outros suscitam a injustiça dos resultados do livre mercado (e/ou a manutenção e exacerbação das desigualdades de partida e de oportunidades); havendo também quem simplesmente indique se tratar de necessidade moral mais urgente a elevação dos menos favorecidos,

---

<sup>196</sup> GOBETTI, Sérgio Wulff; ORAIR, Rodrigo Octávio. **Tributação e distribuição da renda no Brasil: novas evidências a partir das declarações tributárias das pessoas físicas**. Centro Internacional de Políticas para o Crescimento Inclusivo (IPC-IG) Working Paper n. 136, fev/2015, p. 17.

<sup>197</sup> ARRETCHÉ, Marta. Democracia e redução da desigualdade econômica no Brasil: a inclusão dos outsiders. **Revista Brasileira de Ciências Sociais**. v. 33, n. 96, 2018, p. 17. Ainda, leciona a autora: “Políticas de transferência monetária de renda e de valorização do salário mínimo afetam principalmente os trabalhadores mais baixamente qualificados; políticas educacionais afetam o meio da distribuição por seu impacto sobre os salários no mercado de trabalho; a renda dos mais ricos, por sua vez, é afetada pelas políticas tributárias e de transmissão de patrimônio. Disso decorre que nossa inferência sobre a trajetória da desigualdade depende crucialmente das dimensões da desigualdade que observamos.” (ARRETCHÉ, Marta. Democracia e redução da desigualdade econômica no Brasil: a inclusão dos outsiders. **Revista Brasileira de Ciências Sociais**. v. 33, n. 96, 2018, p. 18).

<sup>198</sup> SILVEIRA, Alexandre Coutinho da. **O direito financeiro e a redução de desigualdades**. Belo Horizonte, São Paulo: D’Plácido, 2020, p. 54.



enquanto que outros apontam as nocivas consequência no aspecto social de uma alta desigualdade; há ainda os quem consideram essa tarefa como um fim, enquanto que outros a consideram como meio; há quem busque a redução tendo em vista razões sociais intrínsecas, enquanto outros preocupam-se mais com as consequências dessa desigualdade. Conclui Silveira que parece haver certo consenso que a redução das desigualdades é um objetivo a ser perseguido nas sociedades nas quais as desigualdades sejam muito elevadas.

Conforme Milanovic<sup>199</sup>, podemos adotar a perspectiva de Rawls - que a desigualdade só pode ser justificada se for do interesse dos menos favorecidos (ou seja, desde que aumente a renda absoluta dos mais pobres), ou que podemos concordar com Hayek que a desigualdade é aceitável, desde que as regras do jogo, como acesso igual ao mercado, sejam observadas; ou podemos fornecer outra justificativa; todavia, não importa qual opinião filosófica consideremos mais atraente, temos que abordar as razões da existência da desigualdade.

As disparidades devem ser repudiadas, no limite em que não conduzam ao maior bem-estar de todos, a fim de que, conforme teoria rawlsiana, repelidas na posição original, caso os membros da sociedade estivessem sob o véu da ignorância<sup>200</sup>.

Simon Kuznets<sup>201</sup>, em 1955, considerou a influência do crescimento econômico na desigualdade de renda, coletando dados (principalmente durante as primeiras décadas da primeira metade do século XX) sobre desigualdade de renda e crescimento econômico em três países desenvolvidos (Estados Unidos da América, Reino Unido e Alemanha).

Com base nos dados coletados, Kuznets descreveu a evolução da desigualdade e do crescimento econômico nessas três economias. O autor chegou à conclusão de que, no período a partir do início da Primeira Guerra Mundial, a desigualdade de renda diminuiu nos três países, embora em taxas diferentes. Como

---

<sup>199</sup> MILANOVIC, Branko. The higher the inequality, the more likely we are to move away from democracy. **The Guardian**. 02 may. 2017.

<sup>200</sup> SILVEIRA, Alexandre Coutinho da. **O direito financeiro e a redução de desigualdades**. Belo Horizonte, São Paulo: D'Plácido, 2020, p. 56.

<sup>201</sup> KUZNETS, Simon. Economic Growth and Income Inequality. **The American Economic Review**, vol. XLV, n. 1, mar. 1955, p. 1-28.

resultado, a participação dos indivíduos pobres na renda nacional aumentou, enquanto a participação dos ricos diminuiu<sup>202</sup>.

Para Kuznets, a correlação entre o crescimento econômico e a desigualdade de renda se assemelha a uma curva em forma de “U” invertido (“∩”). Essa conclusão influenciou um grande número de estudiosos, para os quais a correlação afirmada por Kuznets tornou-se o critério pelo qual eles julgavam suas próprias suposições e resultados. No entanto, a afirmação de Kuznets foi difícil de testar, conforme refere Lyubimov<sup>203</sup>, pois seria preciso rastrear as mudanças no nível de desigualdade em uma economia que conseguiu passar da pobreza para um alto nível de desenvolvimento.

A crítica mais séria ao artigo de Kuznets pode ser primeiramente encontrada na obra “O Capital no século XXI”, de Thomas Piketty, publicada em 2014, no qual o economista afirma que a escolha do mecanismo econômico proposto por Kuznets, relacionando o crescimento à desigualdade, tem motivação não apenas científica, mas também política<sup>204</sup>.

Piketty conseguiu, em grande medida, acompanhar as mudanças no nível de desigualdade em vários países desenvolvidos durante um período muito mais longo do que Kuznets, obtendo um resultado diferente da correlação entre crescimento econômico e desigualdade de renda. Em particular, em vez de níveis decrescentes de desigualdade no estágio de alta renda, Piketty descobriu o resultado oposto, qual seja, um aumento do nível de desigualdade<sup>205</sup>.

Assim, contrariando o aforismo “*a rising tide lifts all boats*”<sup>206</sup>, defendido por Kuznets, verificou-se nas últimas décadas aumento da desigualdade no mundo, o que não deveria ter ocorrido, conforme assinala Milanovic<sup>207</sup>.

---

<sup>202</sup> LYUBIMOV, Ivan. Income inequality revisited 60 years later: Piketty vs Kuznets. **Russian Journal of Economics**. vol 3, issue 1. Elsevier: mar. 2017, p. 43.

<sup>203</sup> LYUBIMOV, Ivan. Income inequality revisited 60 years later: Piketty vs Kuznets. **Russian Journal of Economics**. vol 3, issue 1. Elsevier: mar. 2017, p. 52.

<sup>204</sup> LYUBIMOV, Ivan. Income inequality revisited 60 years later: Piketty vs Kuznets. **Russian Journal of Economics**. vol 3, issue 1. Elsevier: mar. 2017, p. 45.

<sup>205</sup> LYUBIMOV, Ivan. Income inequality revisited 60 years later: Piketty vs Kuznets. **Russian Journal of Economics**. vol 3, issue 1. Elsevier: mar. 2017, p. 52.

<sup>206</sup> Este aforismo, traduzido como “A maré alta levanta todos os barcos”, popularizado pelo ex-Presidente do Estados Unidos da América John F. Kennedy, está associado à ideia de que, melhorando-se a economia, haveria benefícios a todos os participantes e que, por tal razão, a política econômica de governo deve se concentrar em esforços econômicos amplos.

<sup>207</sup> MILANOVIC, Branko. **Global Inequality: A New Approach for the Age of Globalization**. Cambridge, The Belknap Press of Harvard University, 2016, p. 4.

Para Stiglitz<sup>208</sup> a desigualdade é causa e consequência de sistema político falho, o que contribui para a instabilidade econômica, que por sua vez, a desigualdade econômica determina uma desigualdade política, o que gera leis que criam ainda mais desigualdade, estabelecendo-se assim um círculo vicioso.

Faz-se necessário olhar para a relação entre desigualdade e política, pois em todo sistema político, mesmo em uma democracia, os ricos tendem a ter mais poder político, de maneira que o perigo é que esse poder político seja usado para promover políticas que consolidem ainda mais o poder econômico dos ricos, como bem leciona Milanovic<sup>209</sup>. Assevera ainda o economista que quanto maior a desigualdade, maior a probabilidade de nos afastarmos da democracia para a plutocracia. No mesmo sentido, Avi-Yonah<sup>210</sup> sustenta ser antidemocráticas as concentrações extremas de riqueza e poder.

Pires<sup>211</sup> salienta que a única disposição expressa na Constituição Federal apta a permitir desigualdade tributária em determinadas circunstâncias é o princípio da justiça distributiva, referindo o autor que a admissão de incentivos fiscais precisa ser examinada de forma a responder aos argumentos maiores, que seriam a redistribuição da riqueza e o desenvolvimento econômico nacional.

Sustenta Oliveira<sup>212</sup> que a responsabilidade para a erradicação da pobreza (extrema), sob uma perspectiva moral, pode ser abordada de duas formas: a primeira impõe um dever positivo de assistência aos menos afortunados; ao passo que a segunda prescreve um dever negativo, irrefutável até mesmo por libertários, de não contribuir para o agravamento da situação adversa nem de se beneficiar das injustiças cometidas contra os mais empobrecidos.

Para a autora, fazendo referência a Piketty, o papel principal do imposto sobre o capital não é financiar o Estado social, mas regular o capitalismo, sustentando a autora que cabe ao imposto atuar na mitigação da divergência das desigualdades

---

<sup>208</sup> STIGLITZ, Joseph E. **The Price of Inequality: How Today's Divided Society Endangers Our Future**. New York and London: W.W. Norton & Company, 2012.

<sup>209</sup> MILANOVIC, Branko. The higher the inequality, the more likely we are to move away from democracy. **The Guardian**. 02 may. 2017.

<sup>210</sup> AVI-YONAH. Reuven S. Why tax the rich? Efficiency, equity, and progressive taxation. **The Tale Law Journal**, v. 111, n. 06, feb. 2002, p. 1411.

<sup>211</sup> PIRES, Adilson Rodrigues. **Contradições no Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1994, p. 79.

<sup>212</sup> OLIVEIRA, Ludmila Mara Monteiro de. **Justiça tributária global: realidade, promessa e utopia**. Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito; Direito Tributário e Financeiro, 2019, p. 343.

patrimoniais constatadas e previstas quanto no controle de crises financeiras e bancárias<sup>213</sup>.

Piketty<sup>214</sup> questiona, no início da sua obra “A economia da desigualdade”, apresenta interessantes questões “quais são as ordens de grandezas da desigualdade contemporânea?”, e se “a desigualdade que separa os pobres dos ricos em determinado país pode ser medida por uma faixa de renda que vai de um a dois, um a dez ou um a cem?”. Continua o autor “Como comparar essas faixas com a desigualdade observada no tempo e no espaço? Essas faixas eram as mesmas em 1950, 1900 ou 1800? A desigualdade decorrente do desemprego tornou-se a principal desigualdade nos países ocidentais dos anos 1990?”.

Pesquisas recentes realizadas na França e nos Estados Unidos (Piketty, 2001; Piketty e Saez, 2003; Landais, 2007), conforme aponta Piketty<sup>215</sup>, mostram que a forte redução da desigualdade observada ao longo do século XX não é de forma alguma consequência de um processo econômico “natural”, pois ela diz respeito exclusivamente à desigualdade dos patrimônios (a hierarquia dos salários não manifesta tendência a queda no longo prazo) e é decorrente dos choques sofridos entre 1914 e 1945 pelos detentores de patrimônios (guerra, inflação, crise dos anos 1930).

Atkinson<sup>216</sup> sinaliza que na Segunda Guerra Mundial (1939 a 1945), ao contrário do que ocorreu na Primeira Guerra Mundial, a desigualdade caiu amplamente em vários países, destacando que não foram apenas em países ocupados ou derrotados que a desigualdade diminuiu.

Para Piketty, a partir de então, a concentração das fortunas e das rendas de capital nunca voltou ao nível astronômico que as caracterizava às vésperas da Primeira Guerra Mundial, de modo que a explicação mais verossímil envolve a revolução fiscal que marcou o século XX<sup>217</sup>.

---

<sup>213</sup> OLIVEIRA, Ludmila Mara Monteiro de. **Justiça tributária global: realidade, promessa e utopia**. Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito; Direito Tributário e Financeiro, 2019., p. 338.

<sup>214</sup> PIKETTY, Thomas. **A economia da desigualdade**. Tradução André Telles. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2015, p. 13.

<sup>215</sup> PIKETTY, Thomas. **A economia da desigualdade**. Tradução André Telles. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2015, p. 28.

<sup>216</sup> ATKINSON, Anthony B. **Desigualdade: o que pode ser feito?** Trad. Elisa Câmara. São Paulo: LeYa, 2015, p. 85.

<sup>217</sup> Prossegue referindo que “Com efeito, o impacto do imposto progressivo sobre a renda (criado em 1914) e do imposto progressivo sobre heranças (criado em 1901) na acumulação e na transmissão de patrimônios importantes parece ter evitado o retorno à sociedades de executivos, isto é, sociedades cujo topo da distribuição é denominado por indivíduos que vivem sobretudo das rendas

O que evitou o aumento da desigualdade geral nas décadas imediatas ao pós-guerra nos Estados Unidos, para Atkinson<sup>218</sup> foram as transferências governamentais, que cresceram rapidamente, desempenharam um papel fundamental, de modo que o crescimento das transferências, incluindo o amadurecimento do programa do New Deal (1935) de Seguro para Idosos, Sobreviventes e Incapacitados (os últimos acrescentados em 1954), funcionou para reduzir a desigualdade das rendas familiares.

O aumento nas transferências, combinado com forte crescimento das rendas médias nas décadas anteriores ao pós-guerra, contribuiu para a redução impressionantemente na proporção da população que vivia abaixo da linha da pobreza oficial<sup>219</sup>, salientando-se que o elemento-chave não é tanto o nível de benefícios, mas a proporção das pessoas qualificadas para as transferências<sup>220</sup>.

Nas décadas que logo sucederam o pós-guerra, o estado de bem-estar estava na frente da corrida para acompanhar o ritmo da ampliação da desigualdade de renda de mercado, mas desde a década de 1980 ele deixou de fazer isso - com frequência, como resultado das decisões políticas explícitas quanto ao corte de benefícios e coberturas<sup>221</sup>.

Neste período, nos Estados Unidos, as transferências governamentais cresceram rapidamente, desempenhando elas um papel fundamental, de modo que o crescimento das transferências, incluindo o amadurecimento do programa do New Deal (1935) de Seguro para Idosos, Sobreviventes e Incapacitados (os últimos acrescentados em 1954), funcionou para reduzir a desigualdade das rendas familiares<sup>222</sup>.

O aumento nas transferências, combinado com forte crescimento das rendas médias nas décadas anteriores ao pós-guerra, contribuiu para a redução

---

*do trabalho (e não mais por aqueles que viviam principalmente das rendas de um capital acumulado do passado), tal reviravolta foi acusada acima de tudo por essas circunstâncias históricas e instituições específicas. Longe de ser o fim da história, a lei de Kuznets é produto de uma história singular e reversível*" (PIKETTY, Thomas. **A economia da desigualdade**. Tradução André Telles. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2015, p. 28).

<sup>218</sup> ATKINSON, Anthony B. **Desigualdade: o que pode ser feito?** Trad. Elisa Câmara. São Paulo: LeYa, 2015, p. 89.

<sup>219</sup> ATKINSON, Anthony B. **Desigualdade: o que pode ser feito?** Trad. Elisa Câmara. São Paulo: LeYa, 2015, p. 90.

<sup>220</sup> ATKINSON, Anthony B. **Desigualdade: o que pode ser feito?** Trad. Elisa Câmara. São Paulo: LeYa, 2015, p. 97.

<sup>221</sup> ATKINSON, Anthony B. **Desigualdade: o que pode ser feito?** Trad. Elisa Câmara. São Paulo: LeYa, 2015, p. 97.

<sup>222</sup> ATKINSON, Anthony B. **Desigualdade: o que pode ser feito?** Trad. Elisa Câmara. São Paulo: LeYa, 2015, p. 89.

impressionantemente na proporção da população que vivia abaixo da linha da pobreza oficial<sup>223</sup>. O elemento-chave para combate à desigualdade não seria tanto o nível de benefícios, mas a proporção de pessoas qualificadas para as transferências<sup>224</sup>.

Para Atkinson<sup>225</sup>, somente na década de 1980 que a desigualdade familiar começou a aumentar, sendo, para Piketty<sup>226</sup>, a fonte fundamental da desigualdade a distribuição desigual da propriedade do capital, apontando a necessidade de estudos quanto aos efeitos da tributação, pois, por exemplo, a majoração das contribuições sociais pagas pelas empresas por cada trabalhador empregado equivale a aumentar preço do trabalho, a menos que as empresas reduzam os salários como forma de compensação aos aumentos das contribuições, o que afligiria toda a redistribuição capital-trabalho<sup>227</sup>.

A lógica desse raciocínio também ilustra um resultado importante da teoria econômica contemporânea, haja vista que se falarmos a partir de uma perspectiva de redistribuição pura, na qual ela se justifica por considerações de pura justiça social e não por uma suposta ineficiência do mercado, então essa redistribuição deve ser efetuada por meio de impostos e transferências fiscais, e não por uma tentativa de manipulação do sistema de preços, o que para Piketty, trata-se de uma ideia bastante abrangente, sendo mais eficaz redistribuir por meio de transferências fiscais que permitam aos mais pobres pagar por preços elevados do que pela instauração de um controle de preço, pois ele suscitaria escassez e racionamento<sup>228</sup>.

Piketty<sup>229</sup> sustenta que não haveria impeditivos a um governo de operar uma redistribuição mais ampla utilizando impostos e transferências fiscais, porém salienta que o fato é que nunca se viu isso em um período tão curto, o que torna inevitável

---

<sup>223</sup> ATKINSON, Anthony B. **Desigualdade: o que pode ser feito?** Trad. Elisa Câmara. São Paulo: LeYa, 2015, p. 90.

<sup>224</sup> ATKINSON, Anthony B. **Desigualdade: o que pode ser feito?** Trad. Elisa Câmara. São Paulo: LeYa, 2015, p. 97.

<sup>225</sup> ATKINSON, Anthony B. **Desigualdade: o que pode ser feito?** Trad. Elisa Câmara. São Paulo: LeYa, 2015, p. 87.

<sup>226</sup> PIKETTY, Thomas. **A economia da desigualdade**. Tradução André Telles. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2015, p. 35.

<sup>227</sup> PIKETTY, Thomas. **A economia da desigualdade**. Tradução André Telles. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2015, p. 41.

<sup>228</sup> PIKETTY, Thomas. **A economia da desigualdade**. Tradução André Telles. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2015, p. 42.

<sup>229</sup> PIKETTY, Thomas. **A economia da desigualdade**. Tradução André Telles. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2015, p. 61.

que a redistribuição seja primeiramente pensada e vivida em termos de lutas sociais e aumento de salários, e não em termos de redistribuição e transferências fiscais.

É importante, contudo, reconhecer a evidência de que uma parcela significativa da desigualdade entre países ricos e pobres, e também da desigualdade em geral, deve-se não à repartição desigual dos meios de produção, mas à repartição desigual do capital humano, de modo que a redistribuição fiscal permite preservar a função alocativa do sistema de preços, ao mesmo tempo que redistribui as rendas auferidas por diferentes assalariados, permitindo também limitar as consequências da desigualdade do capital humano em termos de desigualdade dos padrões de vida sem, todavia, modificar a origem estrutural da desigualdade<sup>230</sup>.

As grandes redistribuições fiscais no curso da história foram raras, assumindo quase sempre a forma de despesas sociais, e não de transferências monetárias entre assalariados, e, acima de tudo, sempre foram implementadas lentamente e somente se efetivaram em um prazo longo, pouco afeito ao imaginário das lutas sociais e políticas, ou mais simplesmente em prazo longo que às vezes não tem impacto algum na vida de determinada geração, conforme bem aponta Piketty<sup>231</sup>, porém, destaca o autor que, em diversas situações, a desigualdade exige uma ação coletiva de redistribuição não só por ir contra o nosso senso de justiça social, como também por representar um imenso desperdício de recursos humanos que poderiam ser mais bem utilizados em benefício de todos.

Conforme Atkinson<sup>232</sup>, a distribuição de riqueza pode ter se tornado menos concentrada ao longo do século XX, mas isso não implica ter havido uma transferência de controle sobre a tomada de decisões econômicas. Ocorreu que o desenvolvimento das últimas décadas aumentou notavelmente a flexibilidade do mercado de trabalho, envolvendo uma transferência de poder dos trabalhadores para os empregadores, de modo que o crescimento de empresas multinacionais e a liberalização do comércio e do mercado de capitais reforçaram a posição de empresas em relação a clientes, trabalhadores e governos.

---

<sup>230</sup> PIKETTY, Thomas. **A economia da desigualdade**. Tradução André Telles. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2015, p. 69, 87-89.

<sup>231</sup> PIKETTY, Thomas. **A economia da desigualdade**. Tradução André Telles. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2015, p. 102, 127.

<sup>232</sup> ATKINSON, Anthony B. **Desigualdade: o que pode ser feito?** Trad. Elisa Câmara. São Paulo: LeYa, 2015, p. 26.

Analisando a desigualdade, Atkinson<sup>233</sup> explica que dentro do 1% do topo também há uma desigualdade considerável, salientando que a parcela do 1% do topo dentro do 1% do topo (ou seja, o 0,01%) também detém cerca de um quinto do total da renda desse grupo, o que significa que 1/10.000 da população recebe 1/25 da renda total<sup>234</sup>.

Por outro lado, no índice de Gini ou no 1% do topo da parcela de renda, as pessoas aparecem anonimamente, mas pode ser considerada a desigualdade de renda entre diversos grupos, como por gênero, localização ou etnia, sendo importante para ser consideradas as diferenças de necessidades.

## 5.2. DIREITO FINANCEIRO E DESIGUALDADES SOCIAIS

Oliveira<sup>235</sup> leciona que o pacto social não decorre de movimento anímico, no qual, em determinada ocasião, todos efetuam uma renúncia de sua natureza para conviver em sociedade. Para o autor, o nascimento do Estado decorre de conflitos, de conquistas, da guerra. Desta maneira, o direito deixa de ser visto como conjunto de normas, mas como instrumento de dominação, sendo o poder, que no estágio primário era a força bruta, passa a ser a dominação disfarçada. O direito vem a significar a maneira “civilizada” de regulamentar a guerra, sendo o Estado o titular da violência, para assim poder impor seus valores, os quais são aquelas que a classe dominante almeja. Conclui o autor que a lei não é a expressão da vontade comum e imposta à obediência de todos, sendo ela simplesmente a concretização da não violência.

Sem uma análise de como funcionam as estruturas humanas não como há como se analisar a estrutura financeira, de modo que a teoria das paixões não pode ficar fora do ensino jurídico<sup>236</sup>.

---

<sup>233</sup> ATKINSON, Anthony B. **Desigualdade: o que pode ser feito?** Trad. Elisa Câmara. São Paulo: LeYa, 2015, p. 65.

<sup>234</sup> ATKINSON, Anthony B. **Desigualdade: o que pode ser feito?** Trad. Elisa Câmara. São Paulo: LeYa, 2015, p. 42.

<sup>235</sup> OLIVEIRA, Regis Fernandes de. 20 anos da Lei de Responsabilidade Fiscal. In: SCAFF, Fernando Facury; SILVA, Maria Stela Campos da; SCAFF, Luma Cavaleiro de Macêdo. (org.). **A trajetória de 20 anos da Lei de Responsabilidade Fiscal**. Belo Horizonte, São Paulo: D'Plácido, 2020, p. 33-34.

<sup>236</sup> OLIVEIRA, Regis Fernandes de. 20 anos da Lei de Responsabilidade Fiscal. In: SCAFF, Fernando Facury; SILVA, Maria Stela Campos da; SCAFF, Luma Cavaleiro de Macêdo. (org.). **A trajetória de 20 anos da Lei de Responsabilidade Fiscal**. Belo Horizonte, São Paulo: D'Plácido, 2020, p. 35.



Conforme Scaff e Guimarães<sup>237</sup>, somente será o Brasil considerado “economicamente mais seguro” quando o nível de desigualdade social for menor, o que, por consequência, nos permitirá passearmos nas praças públicas sem medo; termos atendimento pelo SUS com qualidade e pontualidade; podermos confiar a educação fundamental e média de nossos filhos às escolas públicas. Propõem os autores uma revisão de prioridades quanto a alocação de gastos públicos, especialmente em razão da pandemia causada pela COVID-19.

Ocorre que, caso as empresas tenham de encerrar as atividades não somente será colocada em risco a dignidade dos cidadãos, em razão do desemprego, como também a própria economia nacional, prejudicando o atingimento dos resultados e metas fiscais que a legislação busca proteger, de modo que se chega ao paradoxo cenário em que as normas de austeridade seriam a principal causa para o desequilíbrio das contas públicas.

Para Scaff<sup>238</sup> somente pode ser considerado republicano o Estado que for juridicamente estruturado de modo a permitir que o governo aja em prol do bem comum, aplicando à coisa pública uma função social, em busca da efetivação dos direitos fundamentais, com respeito à lei.

O desafio é administrar os diversos conflitos distributivos entre perdedores e ganhadores em tempos de evidenciada escassez e de maior clareza sobre a igualdade não só no Brasil, como no mundo, sobretudo após a crise global de 2008<sup>239</sup>.

Scaff<sup>240</sup> aduz haver um “nicho de privilégio”, o qual decorre do bloqueio à deliberação parlamentar sobre gastos e receita que não permite que seja aumentada a velocidade da redução das desigualdades sociais e da erradicação da pobreza e se caracterizam como vantagens orçamentárias não republicanas e antidemocráticas.

---

<sup>237</sup> SCAFF, Fernando Facury; GUIMARÃES, Raquel Lamboglia. Impactos da Covid na Lei de Responsabilidade Fiscal. In: SCAFF, Fernando Facury; SILVA, Maria Stela Campos da; SCAFF, Luma Cavaleiro de Macêdo. (org.). **A trajetória de 20 anos da Lei de Responsabilidade Fiscal**. Belo Horizonte, São Paulo: D'Plácido, 2020, p. 140.

<sup>238</sup> SCAFF, Fernando Facury. **Orçamento Republicado e Liberdade Igual – Ensaio sobre Direito Financeiro, República e Direitos Fundamentais no Brasil**. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 200.

<sup>239</sup> PINTO, Élide Graziane. Responsabilidade fiscal e máxima eficácia dos direitos fundamentais. In: SCAFF, Fernando Facury; SILVA, Maria Stela Campos da; SCAFF, Luma Cavaleiro de Macêdo. (org.). **A trajetória de 20 anos da Lei de Responsabilidade Fiscal**. Belo Horizonte, São Paulo: D'Plácido, 2020, p. 248.

<sup>240</sup> SCAFF, Fernando Facury. **Orçamento Republicado e Liberdade Igual – Ensaio sobre Direito Financeiro, República e Direitos Fundamentais no Brasil**. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

Programas sociais invariavelmente são utilizados para redução das desigualdades sociais e a afirmação dos direitos fundamentais, estando inseridos na Constituição Econômica brasileira, a qual, contudo, vem sendo aprisionada pela Constituição Financeira, que privilegia o pagamento da dívida em detrimento da redução das desigualdades sociais<sup>241</sup>.

Defende Rocha<sup>242</sup> que o gasto público, mesmo em situação de desequilíbrio orçamentário e fiscal, não é necessariamente um mal, sendo ruim o gasto público efetuado à margem de uma atuação planejada, sem um objetivo maior a atingir. Salientando o autor que este objetivo pode variar em função dos interesses próprios da sociedade e do Estado em determinado espaço/tempo, tanto podendo equivaler a programas de recuperação econômica, de sorte a retomar a noção de equilíbrio em período mais longo, seja para efetivar programas de recuperação social, com finalidade de implementar medidas que possibilitem a redução de desigualdades.

### 5.3 A DESIGUALDADE DE GÊNERO COMO ELEMENTO AGRAVANTE AS DESIGUALDADES SOCIAIS

A política fiscal é centro do debate sobre quais serviços públicos o governo deve fornecer e quem paga por eles, incluindo a parcela contribuída por homens e mulheres, seja na condição de consumidores, trabalhadores ou empregadores.

As crises financeiras, seja a crise global de 2008 ou a recente crise financeira causada pela pandemia da doença COVID-19, colocaram, assim como seguem colocando, milhões de pessoas na marginalização e na pobreza. Dessa forma, aponta-se a necessidade de sistemas fiscais mais fortes, equitativos e eficientes, de modo que estes possam garantir uma estabilidade na prestação dos serviços públicos, inclusive durante períodos de recessão.

Um dos pilares da política tributária, e central para os esforços de reforma tributária, é a questão da equidade, junto com as questões de eficiência e facilidade de administração.

---

<sup>241</sup> SCAFF, Fernando Facury; GUIMARÃES, Raquel Lamboglia. Impactos da Covid na Lei de Responsabilidade Fiscal. In: SCAFF, Fernando Facury; SILVA, Maria Stela Campos da; SCAFF, Luma Cavaleiro de Macêdo. (org.). **A trajetória de 20 anos da Lei de Responsabilidade Fiscal**. Belo Horizonte, São Paulo: D'Plácido, 2020, p. 140.

<sup>242</sup> ROCHA, Francisco Sérgio Silva. A Lei Complementar nº 101/200 no mar tempestuoso do desequilíbrio fiscal. In: SCAFF, Fernando Facury; SILVA, Maria Stela Campos da; SCAFF, Luma Cavaleiro de Macêdo. (org.). **A trajetória de 20 anos da Lei de Responsabilidade Fiscal**. Belo Horizonte, São Paulo: D'Plácido, 2020, p. 294.

Trata-se de preocupação que todos os países enfrentam, mas que preocupa especialmente aos países em desenvolvimento, como o Brasil. Devem tais países buscar forma suficiente a gerar recursos públicos necessários e, em contrapartida, não colocar uma carga tributária excessiva sobre os cidadãos mais pobres e marginalizados, o que viria a aumentar a desigualdade social e a pobreza. Deste modo, buscar reduzir as desigualdades de gênero é um caminho a ser percorrido para buscar a redução das desigualdades sociais.

As mulheres ainda se encontram em um contexto social no qual, em regra, possuem renda inferior aos homens, estando, portanto, mais vulneráveis à pobreza. Assim, faz-se necessário que sejam realizadas avaliações sistemáticas sobre os resultados obtidos em políticas públicas que visem a majoração de renda das mulheres, buscando uma igualdade de remuneração entre gêneros.

Neste cenário, constata-se relevante um estudo sobre a tributação da desigualdade de gênero. Homens e mulheres, ao contrário do que deveria ser, não são tributados de forma igualitária.

No Brasil, inexistem equidade na tributação sobre a renda entre gêneros, havendo desestímulos fiscais à segunda fonte de renda do núcleo familiar. Tampouco há uma adequada tributação quanto aos “produtos femininos”, fazendo a tributação sobre o consumo deixar ainda mais explícita a desigualdade de gênero na seara tributária, em razão das elevadas alíquotas de ICMS e IPI em tais produtos.

Quanto à tributação sobre a folha de pagamentos, somente em 05 de agosto de 2020, quando do julgamento do RE nº 576.967, foi que se considerou inconstitucional a incidência de contribuição previdenciária a cargo do empregador sobre o salário maternidade. Conforme voto do Ministro Relator Roberto Barroso, ao afastar a incidência tributária sobre a base de cálculo da rubrica em questão, destacou que essa somente incidiria quando a trabalhadora é mulher e mãe, criando obstáculo geral à contratação de mulheres, por questões exclusivamente biológicas, uma vez que torna a maternidade um ônus.

Em outras palavras, a incidência de contribuição previdenciária sobre salário maternidade se apresenta como um desestímulo fiscal a contratação de trabalhadoras que pudessem ser mães, configurando-se um preconceito de gênero implícito na legislação tributária.

Assim, necessário estudar as diferenças de comportamento baseadas no gênero e como elas afetam a rendas das famílias, as relações de consumo, as

relações de trabalho, fazendo-se avaliação dos efeitos dos tributos, como por exemplo, sobre o fato de a legislação tributária ignorar o fato de que homens e mulheres têm padrões de consumo diferentes, bem como dos efeitos de uma tributação sobre a renda que pouco altera (ou nada altera, se optado por desconto simplificado) se a contribuinte é solteira, casada, mãe ou se trabalha exclusivamente como dona de casa.

A tributação deve ser percebida de igual modo a todos, independentemente de gênero. O preconceito de gênero, seja explícito ou implícito, deve ser defenestrado da legislação tributária, de modo a alcançar equidade na tributação entre gêneros, superando-se a dominação pelos homens a qual presente se faz presente no orçamento.

Importante ser considerado que a tributação desigual de gênero acarreta em aumento de desigualdade social, deixando as mulheres mais propícias à pobreza. Logo, uma desigualdade acaba por dar força à outra, devendo todas ser combatidas. Se simultaneamente, melhor, pois uma medida dará mais eficácia a outra.

Para tanto, diversas medidas se fazem necessárias, inclusive medidas não fiscais, como a maior participação de mulheres na política e, por consequência, na elaboração do orçamento.

Na seara fiscal, os impostos sobre a renda devem ser progressivos, considerando-se a capacidade contributiva de cada pessoa, de modo que seja reduzida ao máximo possível a carga tributária imposta às mulheres que auferiam renda baixa. Devem ser eliminados os desestímulos fiscais que penalizem, direta ou indiretamente, o trabalho remunerado das mulheres.

É necessário que sejam implementados incentivos fiscais destinados às empresas que contratem mulheres, havendo subsídio ou renúncia fiscal dos governos para criação de creches para atenderem as mães trabalhadoras, devendo, inclusive, tal auxílio ser mantido durante toda educação básica da criança.

Os governos devem comparar, monitorar, revisar e rastrear o impacto dos tributos pagos pelas mulheres, especialmente em relação aos impostos indiretos, de modo que não existam produtos femininos com carga tributária excessiva, e especialmente, jamais superior ao de um produto de igual funcionalidade para consumidor masculino.

A influência estatal nos produtos femininos não pode, contudo, interferir no livre mercado, de modo que, se na prateleira o produto feminino possui preço

superior ao masculino, tal questão não pode ocorrer por questão tributária, mas sim de mercado, vedando-se ao ente estatal que crie desincentivos fiscais aos produtos femininos, podendo, pelo mesmo fundamento, criar incentivos fiscais a estes.

Ademais, a tributação sobre a renda deve ser repensada para que esta deixe de produzir desigualdade de gênero. As alternativas hoje existentes como forma de declaração da renda (em conjunto ou em separado) e a ínfima quantia que se permite deduzir por dependente demonstram que a tributação da renda do núcleo familiar, tal qual realizada hoje, apresenta desestímulo fiscal a uma declaração conjunta da renda da família, acarretando em desincentivo fiscal à segunda fonte de renda da família, que geralmente é da mulher.

A pequena quantia dedutível por dependente, na prática, também pouco auxilia à proteção da família, especialmente das mães que auferem renda tributável, podendo tal fato ser irrelevante se, ao fim, opta a contribuinte pelo desconto simplificado, conforme será abordado adiante.

Há, portanto, desestímulo fiscal, pois o valor possível como dedução por dependente, é muito baixo frente ao custo de um dependente. A legislação tributária não poderia permitir que mãe solteira com três filhos pague o mesmo valor a título de IRPF que qualquer outro cidadão (homem ou mulher) sem filhos dependentes.

As famílias, independentemente de sua forma de constituição, devem ser protegidas, não podendo a tributação possuir desestímulos fiscais ou ser indiferente a como o núcleo familiar está constituído, de modo que seja a tributação a mais equitativa possível entre os gêneros.

É indispensável que o sistema tributário nacional receba uma transformação significativa quanto ao combate das desigualdades de gênero, promovendo-se uma revisão da legislação tributária para extirpar qualquer preconceito de gênero presente nas legislações tributárias dos entes da federação, buscando-se, também, em paralelo a políticas públicas que igualmente precisam ser implementadas, instituir renúncias fiscais que permitam uma neutra tributação entre gêneros.

O sistema tributário abrange uma ampla variedade de tributos, incluindo aqueles que incidem sobre renda, seja de forma pessoal (IRPF) ou corporativa (IRPJ), havendo também tributos sobre a folha de pagamento, bens e serviços, comércio exterior, patrimônio, doações e heranças. Desse modo, ocorre que a natureza do preconceito de gênero venha a diferir de um tributo para outro,

manifestando-se de forma explícita ou, como ocorre na maioria das vezes, de forma implícita.

Sustenta Stotsky<sup>243</sup> que o preconceito de gênero é mais provável de ocorrer quando a relação tributária é estabelecida com relação à renda ou patrimônio de um indivíduo, e não com relação à renda de uma pessoa jurídica ou à venda e compra de bens e serviços, mas que também pode estar presente na ligação entre o pagamento de impostos e o recebimento de benefícios para programas da seguridade social.

Preconceito, nas lições de Oliveira<sup>244</sup>, significa a assunção de um estereótipo dominante que nos é imposto, produto de determinada época e da vida comum, advindo, na maioria das vezes da classe dominante que os institui, porque lhes é conveniente para dominar.

Estudos recentes de Piscitelli *et aliae*<sup>245</sup>, assim como de Torres<sup>246</sup>, demonstram que haveria forte discriminação de gênero no Brasil em impostos relacionados ao consumo, especialmente quanto ao ICMS e IPI, a exemplo do que ocorre em produtos como absorventes higiênicos, cosméticos e outros produtos de higiene íntima feminina, os chamados “produtos femininos”.

Assim, o preconceito de gênero pode assumir formas explícitas e implícitas, sendo explícitas quando legislações tratam homens e mulheres de maneira diferente, porém de formas implícitas quando estas, devido a arranjos sociais e comportamentos econômicos típicos, tendem a ter implicações diferentes para cada gênero.

Embora a discriminação explícita seja certamente intencional, por outro lado, a discriminação implícita pode de dar de forma inadvertida, como de forma intencional. As formas explícitas e implícitas de discriminação têm sido alvos de reforma em diversos países que buscam alcançar um sistema de tributação com

---

<sup>243</sup> STOTSKY, Janet G. **Gender Bias in Tax Systems**. Washington, D.C.: International Monetary Fund, 1996, p. 1.

<sup>244</sup> OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. 7. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 550.

<sup>245</sup> PISCITELLI, Tathiane; Et al. **Tributação e gênero**. Jota, 03 de maio de 2019. Disponível em <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/tributacao-e-genero-03052019>. Acesso em 19 de novembro de 2020.

<sup>246</sup> TORRES, Heleno Taveira. **Desigualdade de gênero e na tributação da mulher prejudicam desenvolvimento**. Consultor Jurídico, 12 de junho de 2019. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2019-jun-12/consultor-tributario-desigualdade-tributacao-mulher-prejudicam-desenvolvimento> Acesso em 19 de novembro de 2020.

menor desigualdade de gênero, embora se constate que a ênfase da reforma varie a depender do país.

Portanto, é relativamente fácil identificar o preconceito de gênero quando este é apresentado de forma explícita, uma vez que isso depende muito da linguagem usada na legislação tributária. Por outro lado, mais difícil identificar o preconceito de gênero implícito, uma vez que isso dependerá em grande parte de julgamentos de valor quanto ao comportamento social e econômico desejável.

O preconceito de gênero implícito, inclusive, aparenta ser um resultado não intencional do legislador tributário, pois ainda raros os estudos prévios do impacto tributário e financeiro sobre tal medida entre os gêneros.

Assim, é provável que o preconceito de gênero implícito apresente variações consideráveis de uma sociedade para outra, bem como de um período de tempo para outro, sendo crucial sua rápida identificação e, conseqüentemente, uma célere busca por medida neutralizadora.

A Convenção sobre a Eliminação de Todas as Formas de Discriminação contra a Mulher (CEDAW), da qual o Brasil é Estado Parte (Decreto nº 4.377/02), embora não contenha nenhuma referência direta à tributação, exige que as famílias sejam baseadas em princípios de equidade, justiça e realização individual para cada membro (Recomendação Geral nº 21, parágrafo 24).

O artigo 1º da CEDAW especifica que o estado civil não é uma base aceitável para qualquer "distinção, exclusão ou restrição" que prejudique a igualdade das mulheres com os homens no gozo dos direitos humanos. Tal disposição implica que as mulheres sejam tratadas como iguais aos homens nas leis (inclusive as tributárias, portanto), como cidadãos individuais e autônomos, ao invés de como dependentes dos homens.

Leciona Elson<sup>247</sup> as implicações da CEDAW aos sistemas tributários, referindo que os princípios gerais da Convenção de não discriminação e igualdade substantiva podem ser aplicados na tributação. Assim, tendo em vista o fato de que os efeitos distributivos da tributação são geralmente discutidos em termos do impacto sobre as famílias, ao invés de indivíduos, é particularmente relevante que o artigo 1º especifique que o estado civil não é uma base aceitável para quaisquer

---

<sup>247</sup> ELSON, Diane. **Budgeting for Women's Rights: Monitoring Government Budgets for Compliance with CEDAW**, New York: UNIFEM, 2006, p. 76-77.

distinções, exclusões ou restrições que prejudicam a igualdade das mulheres com os homens no gozo dos direitos humanos.

A CEDAW confere direitos às mulheres como indivíduos, o que se aplica também à tributação. Conforme se verifica, o artigo 2º da CEDAW exige que os Estados Partes adotem todas as medidas apropriadas, incluindo legislação, para modificar ou abolir as leis, regulamentos, costumes e práticas existentes que constituem discriminação contra as mulheres.

O artigo 5º da CEDAW exige que os Estados Partes adotem todas as medidas apropriadas para modificar os padrões socioculturais de conduta de homens e mulheres, com vistas a alcançar a eliminação dos preconceitos e práticas consuetudinárias e de qualquer outra índole que estejam baseados na ideia da inferioridade ou superioridade de qualquer dos sexos ou em funções estereotipadas de homens e mulheres, bem como para que a educação familiar inclua uma compreensão adequada da maternidade como função social e o reconhecimento da responsabilidade comum de homens e mulheres no que diz respeito à educação e ao desenvolvimento de seus filhos, entendendo-se que o interesse dos filhos constituirá a consideração primordial em todos os casos.

Ainda, exige-se que os Estados Partes garantirão que homens e mulheres gozem dos mesmos direitos a benefícios familiares (artigo 13), reconhecerão às mulheres a igualdade com os homens perante a lei (artigo 15) e que adotarão todas as medidas adequadas para eliminar a discriminação contra as mulheres em todos os assuntos relativos ao casamento e às relações familiares (artigo 16).

Segundo Grown e Valodia<sup>248</sup>, a CEDAW também reconhece que, para alcançar a igualdade substantiva (em oposição à formal), o tratamento diferente para homens e mulheres pode ser permitido quando esse tratamento objetiva superar a discriminação. Diante disso, sustentam as autoras que os sistemas tributários devem procurar ajudar a transformar os papéis tradicionais de gênero que são desiguais na sociedade.

Assim, os sistemas de imposto de renda, como por exemplo, isenções, deduções, subsídios e créditos, devem ser projetados para, de forma ativa, promover uma divisão igualitária do trabalho remunerado e não remunerado entre

---

<sup>248</sup> GROWN, Caren; VALODIA, Imraan. **Taxation and Gender Equity A comparative analysis of direct and indirect taxes in developing and developed countries**. New York: Routledge, 2010, p. 7.



mulheres e homens, bem como eliminar incentivos que acarretem a perpetuação de papéis desiguais de gênero.

Essa é uma interpretação bastante diferente daquela fornecida pela economia de bem-estar padrão (*standard welfare economics*), que toma a utilidade individual como a base de uma função de avaliação social para verificar se uma reforma política melhora o bem-estar social e que adere ao princípio de que as reformas que tornam um grupo melhor enquanto pioram a situação de outros grupos, o que é indesejável<sup>249</sup>.

A equidade na tributação expressa a ideia de que os tributos devem ser "justos" e é um conceito utilizado em todas as análises de política tributária. No entanto, deve-se notar que equidade/justiça é um conceito normativo baseado em valores e sua interpretação difere entre indivíduos, países, culturas e época, tornando difícil a aplicação de qualquer forma consistente e significativa para facilitar comparações entre países<sup>250</sup>.

Desde 2004<sup>251</sup>, o Comitê CEDAW tem usado o termo "igualdade substantiva" de forma intercambiável com o conceito de igualdade "de fato" para enfatizar que as mulheres têm direito à igualdade de fato plena com os homens em todos os aspectos da vida pública e privada.

O conceito de igualdade substantiva não elimina a necessidade de também fazer cumprir os direitos das mulheres à igualdade legal formal ou explícita, mas é considerado um conceito abrangente que exige que as mulheres tenham plena igualdade factual de oportunidades e resultados em todas as situações.

Diante disso, verifica-se que cabe ao Brasil adequar sua legislação tributária, assim como orçamento do entes estatais, de modo combater a desigualdade de gênero, sendo tal questão não somente uma faculdade para o Brasil, mas uma obrigação, eis que decorre de sua condição de Estado Parte da Convenção sobre a Eliminação de Todas as Formas de Discriminação contra a Mulher (CEDAW).

O estudo da tributação das mulheres e a repercussão da desigualdade tributária como fator prejudicial à concretização do desenvolvimento, segundo os

---

<sup>249</sup> GROWN, Caren; VALODIA, Imraan. **Taxation and Gender Equity A comparative analysis of direct and indirect taxes in developing and developed countries**. New York: Routledge, 2010, p. 7.

<sup>250</sup> GROWN, Caren; VALODIA, Imraan. **Taxation and Gender Equity A comparative analysis of direct and indirect taxes in developing and developed countries**. New York: Routledge, 2010, p. 7-8.

<sup>251</sup> Recomendação geral nº 25 nº 1 do artigo 4, da Convenção sobre a Eliminação de Todas as Formas de Discriminação contra a Mulher, sobre medidas especiais temporárias, parágrafo 8º.

princípios do Direito Financeiro do Estado Democrático de Direito, a partir de uma metodologia interdisciplinar, numa exegese teleológica das normas fiscais, inclusive à luz do direito comparado, assume-se, para Torres<sup>252</sup>, como um dos temas mais ricos e atuais deste momento histórico, defendendo o autor que quanto mais as oportunidades sejam iguais e os custos do viver em sociedade sejam equilibrados, maior será a atividade econômica das pessoas e melhor e mais favorável será o desenvolvimento de toda a sociedade.

A importância da tributação com finalidades que ultrapassem a natureza meramente arrecadatória e que acarretem em uma forma intervencionista do Estado na economia para fins não fiscais, mas sim com fins extrafiscais, vem a tempo sendo debatida pela doutrina.

Leciona Nabais<sup>253</sup> que a tributação se apresenta relativamente transformada face à sua fisionomia liberal, citando como exemplo, ao imposto concebido teoricamente e concretizado na prática como um mero instrumento de auto sustento do Estado mínimo, econômico e socialmente neutro do liberalismo, que sucedeu um imposto de instrumento de direção (global) da política econômica e da ação conformadora do estado intervencionista.

O Estado Democrático tem o compromisso de facilitar e prover o acesso ao direito fundamental à boa administração pública, deve ela ser eficiente e eficaz, proporcional cumpridora de seus deveres, com transparência, sustentabilidade, motivação proporcional, imparcialidade e respeito à moralidade, à participação social e seus agentes devem ser responsáveis por suas condutas omissivas e comissivas.

Sugere Torres<sup>254</sup> uma reforma do Imposto de Renda das Pessoas Físicas, atualizando suas metodologias, suas bases de dedução, eliminando-se as desigualdades entre gêneros e dimensões dos núcleos familiares, o que ampliaria o sentimento de justiça tributária e servirá como expressiva contribuição para efetivar os valores do Estado Democrático de Direito.

---

<sup>252</sup> TORRES, Heleno Taveira. **Desigualdade de gênero e na tributação da mulher prejudicam desenvolvimento**. Consultor Jurídico, 12 de junho de 2019. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2019-jun-12/consultor-tributario-desigualdade-tributacao-mulher-prejudicam-desenvolvimento> Acesso em 19 de novembro de 2020.

<sup>253</sup> NABAIS, José Casalta. **Contratos Fiscais**. Coimbra: Coimbra Editora, 1994, p. 147-148.

<sup>254</sup> TORRES, Heleno Taveira. **Desigualdade de gênero e na tributação da mulher prejudicam desenvolvimento**. Consultor Jurídico, 12 de junho de 2019. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2019-jun-12/consultor-tributario-desigualdade-tributacao-mulher-prejudicam-desenvolvimento> Acesso em 19 de novembro de 2020.

Sustentam Piscitelli *et aliae*<sup>255</sup> que no Brasil há uma carga tributária excessiva sobre “produtos femininos”, tais como cosméticos, absorventes higiênicos e demais produtos relacionados à higiene íntima da mulher. Tais produtos seriam essenciais e indispensáveis para as mulheres, por uma questão biológica e imutável, não sendo, portanto, mera opção de consumo. Destacam as autoras a posição do Canadá, onde, no ano de 2015, ocorreu a abolição da tributação sobre tais bens, em razão da discrepância da tributação entre homens e mulheres ao longo da vida.

Tais medidas buscam igualar a tributação incidente sobre produtos para ambos os gêneros. Ademais, sendo alguns destes produtos de higiene básica feminina, não podem ser considerados como de uso opcional, não havendo, em relação a alguns destes produtos, sequer correspondência para o gênero masculino.

Medidas como as implementadas pelo Canadá buscam promover a neutralidade fiscal entre gêneros, combatendo a desigualdade de gênero na seara fiscal.

Recentemente, o Estado do Rio de Janeiro promoveu um relevante avanço nesta questão, por meio de Lei nº 8.924 de 02 de julho de 2020, no qual fez integrar como produto da cesta básica o absorvente higiênico feminino, bem como fraldas geriátricas e fraldas descartáveis infantis. Com isso, além de haver distribuição gratuita dos bens aos recebedores de cesta básica, há renúncia fiscal pelo Estado do Rio de Janeiro de ICMS aos produtos comercializados integrantes da cesta básica.

Por meio de renúncias fiscais, que financeiramente se materializam em gasto tributário, o ente estatal buscou dar dignidade às mulheres, sendo que tal questão transborda a matéria tributária e financeira, sendo também relevante política de saúde pública.

Importa registrar que a inclusão das fraldas descartáveis infantis, embora não seja um “produto feminino”, este item muito se aproxima do referido rol, pois, em razão do grande número de lares com mães solteiras, recaem sobre mulheres exclusivamente tal custo.

Desse modo, a exemplo da recente legislação fluminense, deve ser buscado neutralidade fiscal, com equidade tributária entre gêneros, de modo que os “produtos

---

<sup>255</sup> PISCITELLI, Tathiane; Et al. **Tributação e gênero**. Jota, 03 de maio de 2019. Disponível em <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/tributacao-e-genero-03052019>. Acesso em 19 de novembro de 2020.

femininos” não tenham alíquota superior ao produto similar masculino, ou, inexistindo tal similaridade de produtos, que seja considerado a essencialidade do mesmo às mulheres, atribuindo-se uma alíquota condizente.

### **5.3.1 Tributação das famílias: necessidade de neutralizar o desincentivo fiscal à segunda fonte de renda do núcleo familiar**

Tratando da tributação da mulher casada, Ryznar<sup>256</sup> propõe que devem ser neutralizados os desincentivos fiscais existentes à segunda fonte geradora de renda, estabelecendo subsídios econômicos e de políticas públicas para a viabilidade dessa meta, ressaltando a autora que também se aplica às famílias em que o cônjuge com rendimento secundário ou não assalariado é o marido. Tal fato ocorre no caso de declaração do IRPF de forma conjunta, a qual é um meio facultativo de se oferecer renda à tributação no Brasil.

Realizando-se a declaração do IRPF pelos cônjuges de forma conjunta, as mulheres casadas, que geralmente são a segunda fonte de renda em suas famílias, acabam por ser desproporcionalmente afetadas por políticas fiscais, causando, uma desvantagem fiscal<sup>257</sup> do casamento.

Ocorre que, já sendo a primeira fonte de renda tributada a uma alíquota alta, perde a segunda fonte de renda do núcleo familiar o benefício de uma tributação progressiva, de modo que a declaração em conjunto, por este aspecto, não se torna em nada vantajosa.

Embora existam benefícios tributários no IRPF quando o assunto é tributação das famílias, em especial, as deduções por dependente e a possibilidade de soma das despesas dedutíveis (no caso de declaração em conjunto), contudo, verifica-se que estas vantagens são financeiramente insignificantes frente aos desincentivos fiscais à segunda fonte de renda familiar, os quais deveriam ser neutralizados. Tal fato afeta especialmente as mulheres, que geralmente se enquadram na segunda fonte de renda do núcleo familiar.

---

<sup>256</sup> RYZNAR, Margaret, **To Work, or Not to Work? The Immortal Tax Disincentives for Married Women**. Lewis & Clark Law Review, v. 13, n. 4, 2009, p 923.

<sup>257</sup> Margaret Ryznar usa o termo “marriage penalty” a essa desvantagem fiscal, chamando, por sua vez, o benefício fiscal do casamento de “marriage bonus”. (RYZNAR, Margaret, **To Work, or Not to Work? The Immortal Tax Disincentives for Married Women**. Lewis & Clark Law Review, v. 13, n. 4, 2009, p 926).

Portanto, buscando-se uma tributação igualitária entre gêneros, é relevante a preocupação com a tributação dos núcleos familiares e suas dimensões. Por enquanto, no Brasil é possível declarar de forma conjunta ou separada, não permitindo a legislação brasileira o a tributação em forma de *splitting*, ou ainda que os rendimentos dos membros da família embora declarados de forma única, estes sejam tributados, de forma progressiva e separadamente<sup>258</sup>.

Para que as deduções realmente neutralizem os efeitos negativos do sistema de acumulação de renda, estas devem ter relação direta com a base oponível, podendo variar, sem limitações, sendo o que ocorre no Brasil que prevê deduções fixas, tornando este sistema de tributação apenas mais favorável ao contribuinte em alguns casos, como quando um dos cônjuges é isento, mas apresenta muitas despesas dedutíveis<sup>259</sup>.

Assim, em que pese seja necessário melhorar a forma de tributação do núcleo familiar, não há, contudo, como acolher o pleito de alguns contribuintes de uma “mesada dedutível”, no qual requerem judicialmente a homologação de pensão judicial a filhos maiores ou à ex-esposa no qual ainda tem coabitação e, sendo estas deferidas, entendem que tais valores, pagos por liberalidade, seriam dedutíveis da base de cálculo do imposto sobre a renda.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais<sup>260</sup> não tem deferido a dedutibilidade de tais despesas, não considerando que as pensões alimentícias foram pagas em decorrência de decisão judicial, embora homologadas judicialmente, mas por mera liberalidade, decorrente do dever de sustento dos filhos e, no caso de coabitação, pela ausência de ruptura da viga conjugal e da unidade familiar.

Diante da impossibilidade, pela legislação tributária brasileira, de dedutibilidade desta espécie de mesada paga aos demais membros da família, há que se verificar como a legislação tributária atinente ao IRPF poderia ser pensada

---

<sup>258</sup> VELLOSO, Andrei Pitten. **A tributação da família no Brasil à luz dos princípios constitucionais**. In: Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT, Belo Horizonte, ano 8, n. 46, p. 65 – 86, jul/ago, 2010.

<sup>259</sup> LIMA FIRMEZA, Rochele Juliane; SARAIVA XEREZ, Rogério. **As entidades familiares contemporâneas e tributação no Brasil**. Revista Eletrônica Direito e Política, Programa de Pós-Graduação Stricto Sensu em Ciência Jurídica da UNIVALI, Itajaí, v.10, n.2, 1º quadrimestre de 2015.

<sup>260</sup> Neste sentido, citam-se os acórdãos do CARF nºs 2401-008.473 (julgado em 20/11/2020), 2401-007.623 (julgado em 18/09/2020), 9202-008.794 (julgado em 24/06/2020) e 2202-003.519 (julgado em 17/08/2016).

para que ocorra a proteção da família e, por consequência disso, obtendo-se uma mais igualitária tributação de gênero.

O mencionado sistema de tributação *splitting* mostra-se como o mais benéfico ao núcleo familiar. Como referido por Derzi<sup>261</sup>, o *splitting* capta a real capacidade contributiva em um lar onde um dos cônjuges não exerce nenhuma atividade remunerada em prol da educação dos filhos ou tem renda mais baixa do que o outro (em geral a mulher), para considerá-lo contribuinte do imposto de renda na mesma proporção do outro.

Pelo sistema de tributação *splitting* realiza-se a soma das rendas auferidas pelo núcleo familiar e, após a divisão desta pelos membros, apurando-se, assim, um valor de renda *per capita*, aplicando-se sobre este valor as alíquotas do IRPF conforme tabela progressiva. Assim, além de haver proteção à família e até mesmo um incentivo à sua constituição, estaria mais igualitária a tributação, pelo IRPF, entre os gêneros, pois sumiria o desincentivo fiscal a segunda fonte de renda.

Assim, a ínfima quantia que se permite deduzir por dependente (em 2020, o valor anual é de R\$ 2.275,08 por dependente) demonstra que a tributação da renda do núcleo familiar, tal qual realizada hoje, não adequadamente tributa a renda do núcleo familiar.

Ocorre que, fazendo-se a apuração da renda (exercício fiscal 2020) de uma mãe solteira, com três filhos, com renda anual de R\$ 40.000,00, a forma de tributação mais benéfica a ela, caso não existam outras deduções, seria o desconto simplificado, vindo ela a recolher R\$ 686,42 a título de IRPF, valor exatamente igual a de um homem/mulher sem filhos, sem outras deduções, que opte pelo desconto simplificado.

Somente faria sentido a contribuinte do exemplo acima abandonar a opção pelo desconto simplificado se ela tivesse um quarto filho, de modo que, nesse caso, o IRPF do ano passaria a R\$ 603,89. Ora, não há como negar que a legislação tributária brasileira ignora o custo de um dependente, demonstrando ser um desincentivo fiscal à mulher ter filhos. Acrescenta-se que o mesmo raciocínio se aplica também aos pais solteiros.

---

<sup>261</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. **Imposto sobre a renda e a aposentadoria da dona de casa.** Estado de Minas. Belo Horizonte: 22 de janeiro de 2007. Disponível em: <https://sachacalmon.com.br/noticias/misabel-derzi-publica-artigo-sobre-tributacao-e-familia-no-estado-de-minas/>. Acesso em 19 de novembro de 2020.

As famílias e suas mais variadas formas de constituição devem ser protegidas (art. 203, inciso I, da CF/88), devendo a tributação ser equitativa entre os gêneros e com devida consideração do núcleo familiar de cada contribuinte. A arrecadação tributária, conforme defende Oliveira<sup>262</sup>, tem que estar conectada com os reais interesses da população.

A concretização de políticas públicas para redução da desigualdade de gênero depende de atuação ativa do Estado, especialmente combatendo-se o preconceito de gênero implícito na legislação tributária e, portanto, deve haver também respaldo em fontes de custeio.

Nesse aspecto, a arrecadação tributária constitui o principal ingresso na receita pública e, sob a perspectiva econômica, constitui a maneira eficiente de distribuição de renda e justiça social<sup>263</sup>, devendo, contudo, os recursos serem gastos (direita ou indiretamente) adequadamente, de forma alinhada as demais políticas públicas possíveis a combater a desigualdade de gênero.

Contudo, não será somente em razão valor arrecadado que a tributação se mostra instrumento essencial à intervenção no domínio socioeconômico para implementação de fonte de custeio de política pública de combate à desigualdade de gênero, pois, por vezes, a concessão de renúncias fiscais pode, também, contribuir a essa finalidade.

Com efeito, por constituírem receita derivada, os tributos implicam a retirada de parcela da riqueza dos particulares<sup>264</sup>, estabelecendo-se, desse modo, um vínculo direto entre Estado e particular.

Se a tributação é aplicada com preconceito de gênero, há uma indevida retirada de recursos de contribuintes, o que só prejudica a coletividade e a sociedade. Verifica-se que, centenas anos após Plauto ter sentenciado que o homem é seu próprio lobo<sup>265</sup>, segue o homem, para manter a dominação masculina,

---

<sup>262</sup> OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. 7. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 302.

<sup>263</sup> TIMM, Luciano Benetti. Qual a maneira mais eficiente de prover direitos fundamentais: uma perspectiva de direito e economia? In: SARLET, Ingo Wolfgang; e TIMM, Luciano Benetti (org.). **Direitos Fundamentais: orçamento e reserva do possível**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008, p. 63.

<sup>264</sup> HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 14. ed. rev. ampl. São Paulo: Atlas, 2005. p. 69.

<sup>265</sup> Plauto criou o provérbio “o homem é o lobo do homem”, citado na peça “Asinaria”, o qual foi, no século XVII, popularizado por Thomas Hobbes na obra “Do Cidadão”.

sendo o seu próprio inimigo, impedindo a construção de uma sociedade mais igualitária.

Ao lado de uma revisão da legislação tributária para se combater as desigualdades de gênero, sem dúvida as renúncias fiscais seriam formas possíveis de financiamento às políticas governamentais, as quais se materializam no orçamento como gastos públicos indiretos. Por meio destas, o ente estatal reduz sua arrecadação em favor de uma disponibilidade econômica dos contribuintes por meio de presunções creditícias.

Para se combater a desigualdade de gênero é relevante a utilização de tais mecanismos, de modo que o ente estatal, deixando de promover a arrecadação de recursos, esteja alocando, realizando gasto público indireto (gasto tributário), tais recursos nesta política pública.

O ente estatal deve promover o devido controle da renúncia fiscal por ele instituída, de modo que tal medida, ainda que seja em um primeiro momento digna e honrosa, caso desvinculada de controle, pode se tornar em mero gasto público desvinculado de qualquer propósito.

Deve ocorrer controle sobre destinação, atendimento as funções, periodicidade das prestações de contas, havendo assim um dever de prestar contas (anual, semestral, por exemplo), das contrapartidas realizadas por este gasto público e tempo da lei de concessão, pois é necessário analisar os resultados obtidos, para fins de renovação e continuidade, de modo a sopesar a oportunidade e conveniência da renúncia fiscal então concedida.

Em paralelo às políticas públicas relacionadas à promoção de uma igualdade entre gênero, seja por meio de programas sociais, por implementação de subsídios ou, ainda, de financiamento direto, entende-se por necessário realizar gastos tributários, devidamente controlados.

Como exemplo, a instituição de isenção de tributos aos “produtos femininos” relacionados a higiene feminina se mostra como uma das medidas mais urgentes, a qual deveria estar sendo aplicada tanto aos tributos federais quanto aos estaduais. Tal política fiscal transborda ao combate à desigualdade de gênero, pois também se reverte em política de saúde pública.

Outras renúncias fiscais poderiam ser adotadas, seguindo os exemplos, especialmente quanto à tributação da renda de mulheres mães, permitindo a legislação tributária a dedutibilidade por dependente de valor que melhor



corresponda ao custo real de se manter um dependente, ou ainda que permita que, ao se proceder o desconto simplificado, seja considerado também os dependentes, pois atualmente ao se optar pelo desconto simplificado se renúncia qualquer dedutibilidade, causando uma inadequada tributação para mulheres mães, conforme já demonstrado anteriormente.

As renúncias fiscais não precisam ser necessariamente direcionadas ao tributo pago pelas mulheres, podendo essas serem instituídas às empresas que adotassem medidas mensuráveis para combater a desigualdade de gênero, a exemplo do Programa de Alimentação do Trabalhador, instituído pela Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976, no qual as empresas (optantes do lucro real) cadastradas, se atendidos os requisitos do programa, podem usufruir de benefícios fiscais.

Diversos gastos públicos indiretos poderiam ser considerados, mensurados, avaliados e, após, implementados com o fim de se promover a redução da desigualdade de gênero, sendo certamente mais eficazes se, conjuntamente, outras medidas fossem impostas, tal como políticas públicas que visem o aumento da participação da mulher na política e uma igualitária distribuição de renda entre gêneros, de modo que assim seja construída uma sociedade menos desigual que se pretende.

## 6. A REDUÇÃO DAS DESIGUALDADES SOCIAIS POR MEIO DE RENÚNCIAS FISCAIS

No presente capítulo será tratado quanto à redução das desigualdades sociais por meio de renúncias fiscais. Faz-se necessário verificar como o gasto tributário é tratado no orçamento e, em especial, a sua quantificação, fazendo-se estudo dos dispositivos constitucionais, em especial dos artigos 70 e 165, § 6º, da CF/1988, bem como, ao final, será verificada a forma de controle que os entes federados têm adotado para controlar as renúncias fiscais, apontando se há efetividade ou não nas metodologias adotadas.

É fundamentalmente necessário que as renúncias fiscais possuam mecanismos de controle, analisando-se critérios como a destinação destas, atendimento de suas funções e a necessidade de, quando possível, prestação de contas do beneficiário da medida, verificando-se a existência de um dever de prestar contas das contrapartidas realizadas por este gasto público.

Destarte, pretende-se neste capítulo abordar os aspectos acima mencionados, chegando-se, ao final, a algumas conclusões, as quais serão tratadas na conclusão da tese.

### 6.1 RENÚNCIAS FISCAIS

Para Oliveira<sup>266</sup>, a arrecadação tributária tem que estar conectada com os reais interesses da população, pois já não basta ser diligente na cobrança dos tributos e manter toda uma estrutura de arrecadação tributária com privilégios orçamentários (inc. XXVII do art. 37, da CF/1988), sendo essencial que o olhar do administrador se dirija aos objetivos essenciais de políticas públicas.

Um dos instrumentos tributários utilizados para financiamento às políticas governamentais se dá pelos gastos públicos indiretos, também denominados como gastos tributários, os quais correspondem ao conjunto de desonerações tributárias (renúncias fiscais) instituídas pelo ente estatal.

---

<sup>266</sup> OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. 7. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 302.

A partir da concepção de um Estado Social e Democrático de Direito, houve, para Bevilacqua<sup>267</sup>, uma evolução das funções do Estado na economia, de modo que, de um Estado “vigia-noturno” alcançou-se um modelo de Estado interventor/regulador, conferindo-se destaque às funções de distribuição de riquezas e de fomento ao desenvolvimento econômico.

O Poder Público reduz sua arrecadação em favor de uma disponibilidade econômica dos contribuintes por meio de presunções creditícias. Os gastos públicos indiretos são realizados, portanto, pelos próprios agentes econômicos induzidos, motivados e beneficiados pela legislação tributária.

Ocorre que por um conjunto de desonerações tributárias (renúncias fiscais) instituídas pelo ente estatal, gera-se um valor expressivo de gastos públicos indiretos (gastos tributários), que impactam na diminuição da arrecadação e, de certo modo, também no aumento do endividamento<sup>268</sup>. Estes gastos públicos indiretos são realizados, portanto, pelos próprios agentes econômicos induzidos, motivados e beneficiados pela legislação tributária.

Para Borges<sup>269</sup>, incentivos e benefícios fiscais não escapam ao regime constitucional, porque não tem hodiernamente caráter de “favor”, são “benefícios” e porque não instituem “privilégios”, são incentivos legitimados constitucionalmente, referindo o autor o art. 151, inciso I, da CF/88.

Defende Borges<sup>270</sup> que a isenção, tal qual o tributo, não passa do verso e do reverso de uma só medalha, pois o poder de tributar incluiria também o poder de isentar. Nas palavras do autor, “a competência para instituir o tributo envolve a competência para as respectivas isenções”, de modo que ambos se encontram submetidos ao princípio constitucional da legalidade (artigo 5º, inciso II e art. 150, inciso I, ambos da CF/88).

Os incentivos fiscais veiculam uma tributação não uniforme, estabelecendo uma exceção à regra geral, visto que desoneram total ou parcialmente determinados

---

<sup>267</sup> BEVILACQUA, Lucas. **Incentivos Fiscais de ICMS e Desenvolvimento Regional**. Série Doutrina Tributária Vol. IX. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 44.

<sup>268</sup> STREECK, Wolfgang. **Tempo comprado. A crise adiada do capitalismo democrático**. Coimbra: Conjuntura Actual, 2013, p. 85-143.

<sup>269</sup> BORGES, José Souto Maior. Incentivos fiscais e financeiros. In: **Revista Trimestral de Direito Público**. São Paulo, n. 8, 1994, p.95.

<sup>270</sup> BORGES, José Souto Maior. Incentivos fiscais e financeiros. In: **Revista Trimestral de Direito Público**. São Paulo, n. 8, 1994, p.95.

contribuintes que teriam condições reais de arcar com pagamento de tributos, de acordo com o postulado da capacidade contributiva<sup>271</sup>.

Para Pinto<sup>272</sup>, os incentivos fiscais devem ser concebidos de maneira que sejam compatíveis com o princípio da isonomia tributária, enquadrando-se em uma das seguintes situações: 1) o incentivo fiscal deve tutelar um bem de titularidade difusa, como o meio ambiente, as manifestações culturais, que pertencem à coletividade, beneficiando igualmente a todos cidadãos; 2) o incentivo fiscal deve promover a igualdade material entre os contribuintes, buscando reduzir as desigualdades entre as classes sociais e entre as diversas regiões do território brasileiro, por exemplo.

As renúncias de receitas tributárias operam como mecanismo de benefício a determinados grupos ou setores, sendo uma opção do Estado em, considerando a necessidade de atuar diretamente na economia, utilizar-se de instrumentos jurídicos para fomentar determinada conduta aos sujeitos selecionados<sup>273</sup>.

Conforme defendem Scaff e demais autores<sup>274</sup>, as renúncias fiscais, bem como toda sorte de auxílios do Estado, devem ser (r)estruturadas e avaliadas pelos seus resultados, e seus objetivos pautados nos preceitos constitucionais, especialmente aos objetivos da república estabelecidos no artigo 3º e na ordem econômica do art. 170 da Constituição Federal.

Gastos tributários ou renúncias de receitas, na definição de Torres<sup>275</sup>, são os mecanismos financeiros empregados na vertente da receita pública (isenção fiscal, redução de base de cálculo ou de alíquota de imposto, depreciações para efeito de imposto de renda, etc.) que produzem os mesmos resultados econômicos da despesa pública (subvenções, subsídios, restituições de impostos, etc).

---

<sup>271</sup> PINTO, Tibério Carlos Soares Roberto. Os incentivos fiscais enquanto instrumento para a promoção da igualdade material entre os contribuintes. In: MACHADO, Hugo de Brito (Org.). **Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais**. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 562.

<sup>272</sup> PINTO, Tibério Carlos Soares Roberto. Os incentivos fiscais enquanto instrumento para a promoção da igualdade material entre os contribuintes. In: MACHADO, Hugo de Brito (Org.). **Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais**. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 562.

<sup>273</sup> SCAFF, Luma Cavaleiro de Macêdo; et at. Uma homenagem aos 20 anos da Lei de Responsabilidade Fiscal em tempos de pandemia. In: SCAFF, Fernando Facury; SILVA, Maria Stela Campos da; SCAFF, Luma Cavaleiro de Macêdo. (org.). **A trajetória de 20 anos da Lei de Responsabilidade Fiscal**. Belo Horizonte, São Paulo: D'Plácido, 2020, p. 203.

<sup>274</sup> SCAFF, Luma Cavaleiro de Macêdo; et at. Uma homenagem aos 20 anos da Lei de Responsabilidade Fiscal em tempos de pandemia. In: SCAFF, Fernando Facury; SILVA, Maria Stela Campos da; SCAFF, Luma Cavaleiro de Macêdo. (org.). **A trajetória de 20 anos da Lei de Responsabilidade Fiscal**. Belo Horizonte, São Paulo: D'Plácido, 2020, p. 212.

<sup>275</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 6 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 165.

Para Oliveira<sup>276</sup>, a renúncia de receita não tem conteúdo estritamente tributário, de forma a ser exercido tão somente pela pessoa jurídica de direito público competente, salientando se tratar de norma pré-jurídica, que antecede o nascimento da obrigação tributária, logo, é norma de gestão financeira, a qual se encontra em perfeito alinhamento aos objetivos maiores da responsabilidade fiscal.

A implementação dos incentivos fiscais passou a ter destaque no Brasil a partir da década de 1960, em razão do êxodo rural, pois o processo de industrialização não foi suficiente para absorver o fluxo de mão-de-obra, de modo que o destino de muitos foi a marginalização em comunidades pobres, de modo que, diante disso, serviram os incentivos fiscais para desonerar certas realidades econômicas passíveis de tributação ou, ainda, para reduzir o montante de renda tributável<sup>277</sup>.

A razão maior da concessão de incentivos fiscais reside nos propósitos consagrados no art. 3º, da Constituição Federal de 1988: construir uma sociedade livre, justa e solidária (inciso I); garantir o desenvolvimento nacional (inciso II); erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais (inciso III); e promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação (inciso IV).

Disto decorre a necessidade de estabelecer uma proporção entre o custo e o benefício de intervenções estatais, cuja visão extrafiscal se releva, para Pires<sup>278</sup>, por meio da noção do princípio de fundamento/efetividade, ou seja, necessário verificar o objetivo que o legitima e a obtenção dos resultados perseguidos.

A Constituição Federal de 1988<sup>279</sup> estabelece tratamento tendente a igualar a setores ou regiões, objetivando equiparar níveis de desenvolvimento ou regiões,

---

<sup>276</sup> OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. 8a. ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 426.

<sup>277</sup> PIRES, Adilson Rodrigues. **Contradições no Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1994, p. 69.

<sup>278</sup> PIRES, Adilson Rodrigues. Incentivos Fiscais e o Desenvolvimento Econômico. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). **Direito Tributário - Homenagem a Alcides Jorge Costa**. V. 2. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 1118.

<sup>279</sup> Dispõe o art. 170 da Constituição Federal de 1988, que a ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: redução das desigualdades regionais e sociais (inciso VII); e tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País (inciso IX).

objetivando, assim, equiparar níveis de desenvolvimento entre os estados e o do país como um todo<sup>280</sup>.

Para se obter o fim almejado na Constituição Federal de 1988, deve ser considerado o princípio da redistribuição de rendas, instrumento de transferência genérica dos entes que possuem mais recursos para os mais carentes<sup>281</sup>.

Destaca Pires<sup>282</sup> que o Imposto sobre a Renda já desempenhou importante papel como redistribuidor de riquezas, não somente em função de seu sistema de alíquotas proporcionais, mas também pela parcela que se destinava a fundos regionais de desenvolvimento.

Atualmente, conforme art. 159, inciso I, alínea “c”, da CF/88, a União entrega três por cento do produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados, para aplicação em programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, através de suas instituições financeiras de caráter regional, de acordo com os planos regionais de desenvolvimento, ficando assegurada ao semiárido do Nordeste a metade dos recursos destinados à Região.

Conforme Torres<sup>283</sup>, o abuso na concessão de incentivos e isenções, a falta de controle do emprego do dinheiro público, o enfraquecimento da utopia da inesgotabilidade dos recursos do Estado e a crise financeira gravíssima do Tesouro conduzem à ideologia dos privilégios fiscais ao descrédito, ocasionando enorme transferência de rendas das classes pobres para as ricas, em período curto.

Para Bevilacqua<sup>284</sup>, o Constituinte de 1988, inconformado com as gritantes disparidades regionais, revelou-se cômico da questão regional, estabelecendo, dentre os objetivos da República Federativa do Brasil, a redução das desigualdades regionais. Simultaneamente, a Constituição de 1988 indicou as normas tributárias

---

<sup>280</sup> PIRES, Adilson Rodrigues. Incentivos Fiscais e o Desenvolvimento Econômico. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). **Direito Tributário - Homenagem a Alcides Jorge Costa**. V. 2. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 1118.

<sup>281</sup> PIRES, Adilson Rodrigues. Incentivos Fiscais e o Desenvolvimento Econômico. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). **Direito Tributário - Homenagem a Alcides Jorge Costa**. V. 2. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 1118.

<sup>282</sup> PIRES, Adilson Rodrigues. Incentivos Fiscais e o Desenvolvimento Econômico. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). **Direito Tributário - Homenagem a Alcides Jorge Costa**. V. 2. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 1119.

TORRES, Ricardo Lobo. Princípio da Isonomia, os incentivos do ICMS e a Jurisprudência do STF sobre a guerra fiscal. In: Martins, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). **Incentivos Fiscais - Questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal**. São Paulo: MP Editora, 2007, p. 330.

<sup>284</sup> BEVILACQUA, Lucas. **Incentivos Fiscais de ICMS e Desenvolvimento Regional**. Série Doutrina Tributária Vol. IX. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 35.

indutoras<sup>285</sup> como instrumento de promoção do desenvolvimento econômico regional, com destaque para os dispositivos do art. 43, §2ª, III: “[...] os incentivos regionais compreenderão, além de outros, na forma da lei: III - isenções, reduções ou diferimento temporário de tributos federais devidos por pessoas físicas ou jurídicas”; e do art. 151, III, *in fine*: “[...] admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País”<sup>286</sup>.

O Governo Federal, através das superintendências de desenvolvimento regional, jurisdicionadas ao extinto Ministério do Interior (MINTER), tinha a expectativa de incrementar os incentivos no setor agrícola e industrial, por meio de concessão de incentivos financeiros e fiscais, que compreendiam desde a isenção de impostos até uma política de crédito com juros subsidiados<sup>287</sup>.

No período áureo do Estado intervencionista (décadas de 1950 a 1970), eram considerados os incentivos fiscais como poderosos instrumentos de desenvolvimento<sup>288 289</sup>, tendo sido os incentivos fiscais importantes instrumentos de ação das Superintendências de Desenvolvimento, colaborando decisivamente para o processo de desconcentração espacial<sup>290</sup>.

Para Bevilacqua<sup>291</sup>, tal alocação espacial realizou-se sem qualquer correspondência com uma política de desenvolvimento regional, tendo a extensão

---

<sup>285</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 30

<sup>286</sup> BEVILACQUA, Lucas. **Incentivos Fiscais de ICMS e Desenvolvimento Regional**. Série Doutrina Tributária Vol. IX. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 35.

<sup>287</sup> BEVILACQUA, Lucas. **Incentivos Fiscais de ICMS e Desenvolvimento Regional**. Série Doutrina Tributária Vol. IX. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 37.

<sup>288</sup> TORRES, Ricardo Lobo. A política industrial na Era Vargas e a Constituição de 1988. In: SANTI, Eurico Diniz de (Org.) **Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas**. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 263.

<sup>289</sup> Bevilacqua trata de tais políticas desenvolvimentistas: “O Estado assumiu, nesse período, uma feição desenvolvimentista, utilizando-se dos incentivos fiscais como principal ferramenta de fomento à industrialização do interior do País. No Governo de Ernesto Geisel, foram implantados programas especiais (Programa de Integração Nacional - PIN) objetivando a implantação e a consolidação de polos de desenvolvimento, cujos efeitos foram sentidos no interior brasileiro. Por meio do Decreto nº 75.320, de 29 de janeiro de 1975, foram criados os programas Poloamazonia e Polocentro (Programa de Desenvolvimento da Amazônia e Programa de Desenvolvimento dos Cerrados), com vistas à promoção da viabilidade econômica da região amazônica e dos cerrados. Tal processo de expansão era previsto desde o ano de 1971, na Política de Planejamento do Governo Federal e nas “Ações para a Agricultura e Abastecimento”, tendo por função orientar a programação da Sudeco.” BEVILACQUA, Lucas. **Incentivos Fiscais de ICMS e Desenvolvimento Regional**. Série Doutrina Tributária Vol. IX. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 38.

<sup>290</sup> BEVILACQUA, Lucas. **Incentivos Fiscais de ICMS e Desenvolvimento Regional**. Série Doutrina Tributária Vol. IX. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 38.

<sup>291</sup> BEVILACQUA, Lucas. **Incentivos Fiscais de ICMS e Desenvolvimento Regional**. Série Doutrina Tributária Vol. IX. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 38.

generalizada dos incentivos fiscais ocasionado uma disputa por recursos entre órgãos do próprio governo, conforme Bercovici<sup>292</sup>, o que, para Bevilacqua, permitiu *lobbies*, taxas de corretagem e custos de captação (*rent seeking*<sup>293</sup>), de maneira que a intervenção estatal, por meio de incentivos fiscais, com o objetivo de promover o desenvolvimento regional, sempre foi uma constante na história do Estado brasileiro, gerando externalidades positivas e negativas<sup>294</sup>.

Para que a situação não se repita, ao serem implementadas renúncias fiscais que visem a redução das desigualdades sociais, necessária atenção deve ser dada as externalidades que estas podem causar. Para tanto, necessário se faz que ocorra um controle efetivo destes incentivos fiscais. A intenção pode ser boa, mas ao executar a ideia, não necessariamente o resultado é o esperado, podendo a consequência ser extremamente danosa.

Bevilacqua<sup>295</sup> explica que a política tributária dos Estados-membros alavancou a atração de investimentos locais e estrangeiros diretos, que implicava modernização de suas economias regionais, não acompanhada, nas mesmas proporções, de redistribuição de riquezas<sup>296</sup>, sendo que o crescimento econômico<sup>297</sup> dos Estados não implicou automaticamente desenvolvimento.

Para o autor, a industrialização dos Estados não correspondeu à melhoria dos índices sociais, nas mesmas proporções, visto que o incremento nos PIBs Estaduais não implica, automaticamente, incremento dos Índices de Desenvolvimento Humano (IDH)<sup>298</sup>.

Tal falta se mostra relevante, pois ao combater as desigualdades regionais, por consequência, espera-se que as desigualdades sociais também sejam reduzidas. Logo, as renúncias fiscais, como um todo, merecem controle quanto a seus resultados.

---

<sup>292</sup> BERCOVICI, Gilberto. Federalismo e desenvolvimento regional no Brasil. In: SCHOUERI, Luis Eduardo (Coord.). **Direito Tributário - homenagem a Paulo de Barros de Carvalho**. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 895.

<sup>293</sup> ARVATE, Paulo; BIDERMAN, Ciro. **Economia do setor público**. São Paulo: Capus Elseveir, 2004, p. 127

<sup>294</sup> BEVILACQUA, Lucas. **Incentivos Fiscais de ICMS e Desenvolvimento Regional**. Série Doutrina Tributária Vol. IX. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 41.

<sup>295</sup> BEVILACQUA, Lucas. **Incentivos Fiscais de ICMS e Desenvolvimento Regional**. Série Doutrina Tributária Vol. IX. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 41.

<sup>296</sup> SALOMÃO FILHO, Calixto. **Regulação e desenvolvimento**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 41.

<sup>297</sup> NUDEO, Fabio. **Curso de Economia: introdução ao direito econômico**. São Paulo: RT, 1997, p. 400.

<sup>298</sup> BEVILACQUA, Lucas. **Incentivos Fiscais de ICMS e Desenvolvimento Regional**. Série Doutrina Tributária Vol. IX. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 41.



Conforme Elali<sup>299</sup>, os efeitos dos incentivos para desenvolvimentos regionais e diminuição das desigualdades, não alcançaram as metas propostas, referindo o autor que se é verdade que houve transferência de investimentos e criação de empregos, também verdadeiro que a “guerra fiscal” veio a ocasionar perdas de receitas aos entes federativos, concluindo Bevilacqua<sup>300</sup> que haveriam limites histórico-estruturais a serem superados para o alcance de um desenvolvimento econômico homogêneo no País. Existe a necessidade efetiva de criação de fluxos redistributivos e de diluição de centros de poder econômico e introdução do princípio cooperativo nas relações sociais, a par da mudança de forma de planejamento e atuação do Estado<sup>301</sup>.

Aliada ao fenômeno da globalização<sup>302</sup>, tem-se a complexidade de processos e técnicas de intervenção do Estado na economia, entre os quais, os incentivos fiscais<sup>303</sup>, sendo tal complexidade revelada por alguns paradoxos a serem enfrentados, como a redução da carga tributária e, simultaneamente, manutenção do equilíbrio orçamentário<sup>304</sup>, fomento ao desenvolvimento econômico e observância à neutralidade concorrencial tributária<sup>305</sup>; abertura de mercados e, por outro lado, proteção à produção nacional, etc, de modo que, para Bevilacqua<sup>306</sup>, a função do incentivo não prescinde do planejamento, justamente o que confere coordenação às atividades do Estado para o desenvolvimento econômico e social<sup>307</sup>, bem como de combate às desigualdades sociais.

---

<sup>299</sup> ELALI, André. **O federalismo brasileiro e o Sistema Tributário Nacional**. São Paulo: MP, 2005, p. 97

<sup>300</sup> BEVILACQUA, Lucas. **Incentivos Fiscais de ICMS e Desenvolvimento Regional**. Série Doutrina Tributária Vol. IX. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 42-43.

<sup>301</sup> SALOMÃO FILHO, Calixto. **Regulação e desenvolvimento**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 56.

<sup>302</sup> ZILVETTI, Fernando Aurélio. Globalização e regulação - flexibilização do princípio da legalidade. In: BONILHA, Paulo; COSTA, Alcides Jorge; SCHOUERI, Luis Eduardo (Coord.). **Revista de Direito Tributário atual**. n. 21. São Paulo: Dialética, 2007, p. 233-253.

<sup>303</sup> SCHOEURI, Luis Eduardo. Tributação e liberdade. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TORRES, Heleno Taveira. **Princípios de direito financeiro e tributário - estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 459.

<sup>304</sup> SCHOEURI, Luis Eduardo. Acordos e bitributação e incentivos fiscais. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **Incentivos Fiscais - questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal**. São Paulo: MP, 2007, p. 254.

<sup>305</sup> Sobre o tema: SILVEIRA, Rodrigo Maito da. **Tributação e concorrência**. São Paulo: Quartier Latin, 2001.

<sup>306</sup> BEVILACQUA, Lucas. **Incentivos Fiscais de ICMS e Desenvolvimento Regional**. Série Doutrina Tributária Vol. IX. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 44.

<sup>307</sup> Uma das razões do insucesso das iniciativas de desenvolvimento regional deve-se à ausência de coordenação entre elas. A coordenação entre as políticas públicas é conferida por meio do planejamento. Este, por sua vez, “não se limita a definir diretrizes e metas, mas determina, também, os meios para a realização destes objetivos (BERCOVICI, Gilberto. **Desigualdades regionais, Estado e Constituição**. São Paulo: Max Limonad, 2004, p. 191).

Bevilacqua<sup>308</sup> destaca que a própria Constituição Federal prescreve uma interação entre os planos nacionais e regionais, sendo tais funções compreendidas quando da observação da evolução da intervenção do Estado na atividade econômica, referindo também o autor que, em um cenário anterior ao Estado Liberal caracterizado como “vigilante”<sup>309</sup>, vinculado, exclusivamente, à promoção de Segurança Pública e Justiça, tem-se o surgimento de problemas sociais advindos da desenfreada expansão da atividade econômica, no século XIX, que demandou, do Poder Público, uma intervenção.

Pondera Oliveira<sup>310</sup> que as formas de renúncia de receita podem levar a odiosas situações, normalmente em prejuízo do erário ou em detrimento de entidade federativa. Ainda que objetivem a melhoria de situações específicas e locais, a melhoria não se concretiza, sendo tais renúncias de cunho político irresponsável.

## 6.2. A REDUÇÃO DAS DESIGUALDADES SOCIAIS POR MEIO DE RENÚNCIAS FISCAIS

Conforme já tratado na presente tese, compreende-se que os tributos devem servir para financiar os direitos fundamentais, além de colaborar com a promoção de políticas públicas, nas mais diversas áreas. Assim, a tributação, pode servir para, além de seu fim original (arrecadatório), ser uma forma de atividade estatal indireta de fomento de políticas públicas, buscando-se demonstrar os meios possíveis de, pela desoneração fiscal (renúncias fiscais), reduzir as desigualdades sociais existentes.

Para Bevilacqua<sup>311</sup>, o processo de desenvolvimento reside em decisões políticas articuladas em um amplo planejamento, devendo todas as políticas públicas encontrar-se integradas, o que demanda uma estrutura eficiente do Estado. Todas as atividades do Estado devem ser coordenadas para o desenvolvimento econômico e social. Tal coordenação realiza-se por meio de planejamento, que não se restringe

---

<sup>308</sup> BEVILACQUA, Lucas. **Incentivos Fiscais de ICMS e Desenvolvimento Regional**. Série Doutrina Tributária Vol. IX. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 45.

<sup>309</sup> SCHOUERI, Luis Eduardo. **Normas Tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p 1.

<sup>310</sup> OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. 7. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 374.

<sup>311</sup> BEVILACQUA, Lucas. **Incentivos Fiscais de ICMS e Desenvolvimento Regional**. Série Doutrina Tributária Vol. IX. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 53.

a definir diretrizes e metas, mas determina, também, os modos para a realização desses objetivos<sup>312</sup>.

A concessão de incentivos fiscais termina por representar medida de justiça fiscal<sup>313</sup>, de modo que a igualdade na lei, em contrapartida, obriga que a lei trate de forma desigual aos desiguais<sup>314</sup>. As renúncias fiscais podem colaborar consideravelmente na redução das desigualdades, por meio de políticas tributárias que se coadunem com políticas públicas.

As distorções - consequências indesejadas - causadas pela incidência tributária devem ser excluído, promovendo-se os efeitos positivos que servem à concretização de objetivos constitucionalmente prestigiados e/ou à efetivação do princípio da isonomia, por meio do sistema tributário<sup>315</sup>. Estas 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<sup>316</sup>. O tributo, tanto quanto possível, não deve interferir no processo de trocas econômicas ou, pelo menos, não deve gerar distorções<sup>317</sup>.

Para Oliveira, políticas públicas adequadas, bem dialogadas com a sociedade e incentivos fiscais destinados à extinção dos gargalos do desenvolvimento nacional serão bem vindas<sup>318</sup>, sendo essencial que o olhar do administrador se dirija aos objetivos essenciais de políticas públicas<sup>319</sup>.

Por meio de gastos tributários, os quais correspondem ao conjunto de desonerações tributárias (renúncias fiscais) instituídas pelo ente estatal, pode haver um expressivo investimento estatal na redução de desigualdades. De modo que o Poder Público reduza sua arrecadação em favor de uma disponibilidade econômica dos contribuintes por meio de presunções creditícias.

---

<sup>312</sup> GRAU, Eros Roberto. **Planejamento econômico e regra jurídica**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 12-14.

<sup>313</sup> BEVILACQUA, Lucas. **Incentivos Fiscais de ICMS e Desenvolvimento Regional**. Série Doutrina Tributária Vol. IX. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 104.

<sup>314</sup> CASÁS, José Osvaldo. Os princípios no Direito Tributário. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 307.

<sup>315</sup> CORREIA NETO, Celso de Barros. **O Averso do Tributo**. 2a.ed. São Paulo: Almedina, 2015, p. 113.

<sup>316</sup> MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade privada: os impostos e a justiça**. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 228.

<sup>317</sup> Sobre o tema: ADAMS, Charles. **For Good and Evil: the impact os taxes os the course of civilization**. 2a. ed. Lanham: Mandison Books, 2001.

<sup>318</sup> OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. 7. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 305.

<sup>319</sup> OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. 7. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 302.

Pretende-se analisar qual a forma adequada de o ente estatal utilizar-se de renúncias fiscais para combater a desigualdade. Ocorre que, não havendo sobre estas um necessário controle, há possibilidade de tornarem um gasto público desvinculado de qualquer propósito, pois não se alcançou qualquer resultado.

Ainda que, em um primeiro momento, a sua implementação aparente ser adequada, verifica-se que se inexistente controle, com aferição de resultados, quantificação do gasto, análise do custo de oportunidade, a renúncia fiscal instituída tem diminuído seu valor, deverá ser repensada sua continuidade.

A redução das desigualdades sociais deriva do direito à igualdade, razão pela qual necessário que seja analisada sua definição, suas dimensões, sua natureza normativa, bem como as formas de realização de igualdade, de modo que mais adequadamente seja estudado como poderiam as renúncias fiscais contribuir para que as desigualdades sociais diminuam.

A oneração tributária como meio de redução de desigualdades não será o tema da tese, embora não se desconheça as hipóteses de, por exemplo, buscar-se a redução da desigualdade social por meio da elevação da alíquota de tributos, de forma progressiva, que incidam sobre renda e patrimônio, ou utilizar-se da extrafiscalidade para elevar a taxa sobre produtos considerados como de luxo, ou, ainda, a implementação do Imposto sobre Grandes Fortunas.

Quanto à desigualdade social, cuja redução é um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil (artigo 3º, inciso III, da CF/1988), além de se realizar uma vasta análise das renúncias fiscais implementadas para sua redução, entendeu-se por necessário também fazer um paralelo quanto ao também objetivo fundamental previsto constitucionalmente de erradicação da pobreza, onde serão apresentadas as diferenças entre tais objetivos, bem como suas correlações.

Há, ainda, de se levar em consideração outras desigualdades que acabam por agravar o problema das desigualdades sociais.

Quanto à redução das desigualdades regionais, que também foi considerada pelo constituinte um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, serão analisadas as políticas adotadas, por meio de renúncias fiscais, em questões como o incentivo às regiões menos ricas do país verificando-se, neste ponto, se outras renúncias fiscais não estariam desajustadas com esta política, haja vista que o gasto tributário federal é concentrado na região sudeste do país.

Quanto à desigualdade de gênero, verifica-se que esta também deve ser combatida por meio de renúncias fiscais que promovam à igualdade, especialmente para fins de redução, por consequência, das desigualdades sociais. Esta leitura se faz diante de uma interpretação constitucional a partir do art. 3º, IV e caput do art. 5º da CF/1988, não podendo o sistema tributário atuar como potencializador das desigualdades de gênero já existentes.

Ainda, há desigualdades na forma de tributação entre contribuintes, a qual se materializa por razões diversas, denota-se que há também uma série de medidas realizadas, por meio de renúncias fiscais, para atenuar tais desigualdades. A sistemática de tributação pelo Simples Nacional, por exemplo, busca reduzir a desigualdade entre empresas grandes e as de menor porte, dando-se tratamento favorecido à estas.

A desigualdade de faturamento entre as empresas ocasiona, para fins de realização da igualdade, no maior gasto tributário federal existente. Por outro lado, dependendo da atividade exercida pela empresa, esta fica impedida de aderir ao Simples Nacional, de modo que, embora haja desigualdade de faturamento entre ela e uma empresa maior, ambas receberão o mesmo tratamento tributário.

A atividade exercida, porém, pode causar benefício fiscal, como é o caso das renúncias fiscais existentes para taxistas, quando da aquisição de veículo, porém estas não ocorrem para motoristas que realizam seu trabalho por meio de aplicativos de transporte.

Importa referir que a forma de constituição de uma pessoa jurídica também reflete em renúncias fiscais, pois algumas pessoas jurídicas possuem tratamento tributário mais favorecido, como é o caso, por exemplo, das cooperativas, fundações, bem como, para fins de tributos municipais, as sociedades simples, a qual recolhem o ISS em modalidade distinta (por profissional, ao invés de por faturamento).

Ainda quanto às desigualdades entre contribuintes, há outras diversas renúncias fiscais instituídas, em relação às pessoas físicas, de modo a permitir a realização da igualdade. Em especial, além de algumas isenções, podem ser verificadas possibilidades de dedução de despesas no Imposto sobre a Renda de Pessoa Física (IRPF). Entre as isenções, cita-se, a título exemplificativo, a dos proventos de aposentadoria ou reforma motivada por acidente em serviço e os

percebidos pelos portadores das moléstias estabelecidas no artigo 6º, inciso XIV, da Lei nº 7.713/88.

Pretende-se, com tal medida, promover igualdade entre contribuintes que se encontram em situações desiguais, sabendo-se que portadores de moléstias graves, teriam, em regra, quando se encontrarem em inatividade, despesas maiores para suportarem sua condição de vida.

Também, em similar finalidade à isenção por moléstia grave, menciona-se a possibilidade de dedução de despesas médicas da base de cálculo do IRPF, de modo que o contribuinte que possui um custo com saúde, vem a recolher um valor menor de IRPF do que àquele que não tem tal despesa.

Ainda, em relação às pessoas portadoras de deficiência, apresenta-se, como exemplo, a isenção de IPI na aquisição de veículo automotores por tais indivíduos, medida esta que também é realizados por alguns estados da federação, quanto ao ICMS.

Observa-se que todas as renúncias fiscais, se não implementadas em conjunto com mecanismo de controle, são pontenciais causadoras de externalidades negativas. Portanto, a mensuração de resultados, verificação de metas, análise do custo, são medidas essenciais para o controle dos objetivos pretendidos com a renúncia fiscal.

Quanto a um possível efeito reverso decorrente de renúncias fiscais, no que tange ao aumento da desigualdade, necessário que seja analisada a questão do prejuízo a livre concorrência, a ocorrência da guerra fiscal, a perda de receita de outros entes federados com as renúncias fiscais, os fenômenos rent-seeking e lobby, bem como o custo de oportunidade.

Ocorre que algumas renúncias fiscais acabam trazendo um impacto nocivo à redução das desigualdades, em razão das externalidades negativas que elas causam. Como exemplo, cita-se a Lei Rouanet (Lei nº 8.313/91), a qual, de forma louvável, estabelece a possibilidade de pessoas jurídicas optantes do lucro real fazerem doações à seara cultural, podendo deduzir tais valores da incidência tributária.

Contudo, estando tais empresas concentradas na região sudeste do país, ocorre que, por consequência, a maioria dos projetos culturais financiados se concentrem também na referida região, gerando maior desigualdade regional,

prejudicando políticas amplas de reduções de desigualdades, sejam elas regionais ou sociais.

Ademais, as renúncias fiscais permitem o *rent-seeking*, utilizando-se diversos setores (sejam grandes empresas ou até mesmo pequenos segmentos, porém bem organizados) façam lobby para obtenção de renúncias fiscais desprovidas de qualquer fundamento, ocasionando gasto tributário desnecessário.

Entende-se que deveria ocorrer uma ponderação sobre o custo de oportunidade quando da implementação de uma renúncia fiscal, avaliando-se o gasto tributário que ela ocasionará e o benefício pretendido com a mesma, avaliando-se a tributação que deixa de ser arrecadada com o uso da mesma na implementação de política pública pelo ente estatal.

Ainda, necessário estudar (tanto previamente, quanto durante) se o meio de renúncia fiscal empregado é o mais adequado. Por exemplo, se ao invés de ser utilizada uma isenção fiscal de IRPF, não seria mais interessante aos fins pretendidos uma alíquota progressiva conforme capacidade contributiva, ou ainda, a restituição total do valor somente para cadastrados em determinado programa social.

Conforme já mencionado, o combate à desigualdade por meio de instrumentos fiscais de desoneração não pode ocasionar perda de receita que, se tivesse sido arrecadada, poderia ter sido investida em política pública específica, vindo a ocasionar um resultado melhor, devendo-se, portanto, realizar-se necessária ponderação destas medidas.

Em toda política tributária que importe em renúncia fiscal deve conter controle sobre destinação, atendimento às funções, análise de resultados, podendo ser exigido, ainda, do particular, em determinadas renúncias de receitas, a imposição de prestações de contas de forma periódica.

Ocorre que ente estatal instituidor da renúncia fiscal precisa saber quais as contrapartidas realizadas por este gasto público, para ponderar se haverá ou não renovação e continuidade da mesma, ou até mesmo, aprimoramento. Caso contrário, havendo descontrole, haveria mero desperdício de recursos que, em tese, viriam pela arrecadação tributária, repercutindo inclusive em um aumento desnecessário da dívida pública e desalocando recursos que poderiam ter sido investidos pelo ente estatal por meio de gasto público direto.

Os incentivos fiscais tendem a ser mecanismos, quando usados corretamente, capazes de reduzir as injustiças sociais, porquanto atraem empresas às regiões que necessitam de desenvolvimento socioeconômico e, conseqüentemente, impulsionam o fomento de atividades tendentes a solidificar uma estrutura e inclusão social<sup>320</sup>.

Embora um incentivo não vise corrigir uma desigualdade específica, estará tutelando um bem difuso, o que beneficia a comunidade como um todo, incrementando o bem-estar social. Dessa forma, muito embora não promova a igualdade prospectiva ou transformadora, ao menos seria compatível com o princípio da isonomia tributária, pois estabeleceu um tratamento diferenciado tendo em vista uma circunstância socialmente relevante, de maneira que seus benefícios se irradiam por toda a coletividade, sendo usufruídos por todos em igual medida. Em outras palavras, incentiva alguns para beneficiar a todos<sup>321</sup>.

Para Pinto<sup>322</sup>, um dos principais problemas dos incentivos fiscais é a completa ausência de critérios materiais que possam orientar a sua instituição e posterior concessão, o que permite a proliferação de “incentivos” absolutamente infundados e arbitrários e, ao mesmo tempo, dificulta o controle de sua utilidade prática. Para o autor, a lei que autoriza a concessão de incentivo fiscal deve ser materialmente compatível com o interesse público, sob pena de caracterizar uma violação ao interesse público e ao próprio princípio da isonomia tributária e, portanto, materialmente inconstitucional.

A execução dos comandos constitucionais que visam à redução das desigualdades sociais deve ser orientada a buscar a justiça social. Desse modo, não basta a concessão de isenções, a redução de alíquotas ou de base de cálculo, a oferta de créditos presumidos, a dispensa de pagamentos ou qualquer outro benefício fiscal, como a atividade econômica e social nas regiões incentivadas. Isso

---

<sup>320</sup> SABBAG, Eduardo. Limites formais à concessão de incentivos fiscais. In: MACHADO, Hugo de Brito (Org.). **Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais**. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 123.

<sup>321</sup> PINTO, Tibério Carlos Soares Roberto. Os incentivos fiscais enquanto instrumento para a promoção da igualdade material entre os contribuintes. In: MACHADO, Hugo de Brito (Org.). **Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais**. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 563.

<sup>322</sup> PINTO, Tibério Carlos Soares Roberto. Os incentivos fiscais enquanto instrumento para a promoção da igualdade material entre os contribuintes. In: MACHADO, Hugo de Brito (Org.). **Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais**. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 570.



transformará o incentivo fiscal em desincentivo ao País e, fundamentalmente, em desvirtuamento da vontade do constituinte<sup>323</sup>.

Gobetti e Orair<sup>324</sup> sustentam que os benefícios tributários aos rendimentos do capital, entre outras assimetrias, contribuem para que o Brasil possua uma das maiores concentrações de renda no topo da distribuição entre todos os países. Simularam os autores que caso reinstituída a tributação sobre lucros e dividendos – e sendo tais valores tributados pela tabela progressiva do IRPF vigente à época (2016) – o potencial redistributivo do imposto sobre a renda, mensurado pela queda do índice de Gini, cresceria para cerca de 4% (quatro por cento), equiparando o Brasil ao Uruguai e México, mas ainda distante da média dos países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE).

Para Bevilacqua<sup>325</sup>, consectário do princípio da legalidade, importante requisito a fim de se conferir compatibilidade dos incentivos fiscais frente ao princípio da livre concorrência é o da impessoalidade (art. 37, caput, CF), isto é, os incentivos praticados devem ser insertos no contexto de uma política pública de caráter geral, sob o risco de o legislador se encontrar a premiar determinado segmento específico, de modo que, conforme Pingret<sup>326</sup>, convertem-se os incentivos em pura expressão de corporativismo empresarial.

Por sua vez, a igualdade tributária vincula tanto o legislador no momento da edição da lei vinculadora do incentivo fiscal, numa fase de generalidade puramente abstrata, devendo estabelecer critérios objetivos e impessoais quanto à administração tributária na concessão de fiscalização da fruição do incentivo fiscal pelo agente econômico<sup>327</sup>.

A política fiscal pode ser uma ferramenta importante para reduzir a desigualdade, pois desempenha um papel crítico na garantia da estabilidade

---

<sup>323</sup> SABBAG, Eduardo. Limites formais à concessão de incentivos fiscais. In: MACHADO, Hugo de Brito (Org.). **Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais**. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 123.

<sup>324</sup> GOBETTI, Sérgio Wulff; ORAIR, Rodrigo Octávio. **Tributação e distribuição da renda no Brasil: novas evidências a partir das declarações tributárias das pessoas físicas**. Centro Internacional de Políticas para o Crescimento Inclusivo (IPC-IG) Working Paper n. 136, fev/2015, p. 18.

<sup>325</sup> BEVILACQUA, Lucas. **Incentivos Fiscais de ICMS e Desenvolvimento Regional**. Série Doutrina Tributária Vol. IX. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 105-106.

<sup>326</sup> PINGRET, Clóvis Sá Britto. O Estado como fomentador da iniciativa privada: o caso das microempresas. In: CAMARGO, Ricardo Antônio Lucas (Org.). **Desenvolvimento Econômico e Intervenção do Estado na Ordem Constitucional: Estudos jurídicos em homenagem ao Professor Washington Peluso Albino de Souza**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1995, p. 54-55.

<sup>327</sup> BEVILACQUA, Lucas. **Incentivos Fiscais de ICMS e Desenvolvimento Regional**. Série Doutrina Tributária Vol. IX. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 107.

macrofinanceira e pode, assim, ajudar a evitar ou minimizar as crises que afetam desproporcionalmente a população desfavorecida, conforme sustentam Dabla-Norris *et aliae*<sup>328</sup>, onde afirma também que, ao mesmo tempo, a redistribuição fiscal, realizada de maneira consistente com outros objetivos macroeconômicos, pode ajudar a aumentar a parcela da renda dos pobres e da classe média e, assim, apoiar o crescimento.

Ocorre que a política fiscal já desempenha um papel significativo no tratamento da desigualdade de renda em muitas economias avançadas, mas o papel redistributivo da política fiscal poderia ser reforçado por uma maior dependência de impostos sobre a riqueza e propriedade, tributação de renda mais progressiva, remoção de oportunidades de evasão e evasão fiscais, melhor direcionamento de benefícios sociais, minimizando custos de eficiência, em termos de incentivos para trabalhar e poupar<sup>329</sup>.

Assim, conforme defende Rocha<sup>330</sup>, as renúncias fiscais se fazem necessárias para atingir as camadas mais necessitadas da população, as quais não têm acesso aos centros de decisão política para assegurar intervenções por meio de decisões orçamentárias.

### 6.3. O AGRAVAMENTO DAS DESIGUALDADES SOCIAIS PELA PANDEMIA DA COVID-19 E SEU ENFRENTAMENTO COM A UTILIZAÇÃO DE RENÚNCIAS FISCAIS

Para Oliveira<sup>331</sup>, a excepcionalidade da situação decorrente da pandemia causada pela COVID-19 impôs providências extraordinárias, como o reconhecimento do estado de calamidade e, para tanto, ao Executivo foram dadas atribuições excepcionais para que possa ter estrutura e tomar medidas na solução do gravíssimo problema.

---

<sup>328</sup> DABLA-NORRIS, Era; KOCHHAR, Kalpana; SUPHAPHIPHAT, Nujin; RICKA, Frantisek; TSOUNTA, Evridiki. **Causes and consequences of income inequality: a global perspective.** International Monetary Fund, 2015, p. 30.

<sup>329</sup> DABLA-NORRIS, Era; KOCHHAR, Kalpana; SUPHAPHIPHAT, Nujin; RICKA, Frantisek; TSOUNTA, Evridiki. **Causes and consequences of income inequality: a global perspective.** International Monetary Fund, 2015, p. 30.

<sup>330</sup> ROCHA, Sergio André. **Fundamentos do direito tributário brasileiro.** Belo Horizonte: Letramento, Casa do Direito; Direito Tributário e Financeiro, 2020, p. 111.

<sup>331</sup> OLIVEIRA, Regis Fernandes de. 20 anos da Lei de Responsabilidade Fiscal. In: SCAFF, Fernando Facury; SILVA, Maria Stela Campos da; SCAFF, Luma Cavaleiro de Macêdo. (org.). **A trajetória de 20 anos da Lei de Responsabilidade Fiscal.** Belo Horizonte, São Paulo: D'Plácido, 2020, p. 37.

No Brasil, ao menos nos momentos iniciais da pandemia, verificou-se que a atuação dos entes federados ao seu enfrentamento, foi uma demonstração de desorganização federativa, inclusive em matéria financeiro-orçamentária, não contando o país com uma entidade capaz de fazer o acompanhamento conjunto das finanças nacionais, o enfrentamento da crise poderia ser favorecido<sup>332</sup>.

A LRF apresenta um regime de responsabilidade fiscal rigoroso que preza pelo equilíbrio das contas públicas, demonstrando não ser capaz de enfrentar situação de maior pressão pela garantia dos direitos fundamentais e sociais dos cidadãos, tão privilegiados pelo texto constitucional<sup>333</sup>. O regime excepcional previsto na LRF quanto à hipótese de calamidade pública não se mostrou suficiente para lidar com a crise decorrente da pandemia do COVID-19<sup>334</sup>.

A pandemia de COVID-19 e as dificuldades enfrentadas pelos gestores públicos diante das amarras colocadas pela LRF e da necessidade de fazer escolhas trágicas entre a observação de regras de austeridade fiscal e a aplicação de recursos para salvar vidas demonstra que há urgente necessidade de se repensar o modelo de responsabilidade fiscal adotado no país<sup>335</sup>.

Para Scaff e Guimarães<sup>336</sup>, o regime excepcional decorrente da decretação e estado de calamidade pública não é suficiente para que se possa viabilizar necessária ampliação da despesa pública e da concessão de renúncias de receitas necessárias. Entendem os autores que, além de necessária à garantia dos direitos sociais, a renúncia de receitas (ou ainda, a postergação do pagamento de tributos) é

---

<sup>332</sup> BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; COSTA, Reinaldo Belli de Souza Alves. O Conselho de Gestão Fiscal previsto no artigo 67 da LRF: origens, inércia legislativa e potencialidades. In: SCAFF, Fernando Facury; SILVA, Maria Stela Campos da; SCAFF, Luma Cavaleiro de Macêdo. (org.). **A trajetória de 20 anos da Lei de Responsabilidade Fiscal**. Belo Horizonte, São Paulo: D'Plácido, 2020, p. 73.

<sup>333</sup> SCAFF, Fernando Facury; GUIMARÃES, Raquel Lamboglia. Impactos da Covid na Lei de Responsabilidade Fiscal. In: SCAFF, Fernando Facury; SILVA, Maria Stela Campos da; SCAFF, Luma Cavaleiro de Macêdo. (org.). **A trajetória de 20 anos da Lei de Responsabilidade Fiscal**. Belo Horizonte, São Paulo: D'Plácido, 2020, p. 126.

<sup>334</sup> SCAFF, Fernando Facury; GUIMARÃES, Raquel Lamboglia. Impactos da Covid na Lei de Responsabilidade Fiscal. In: SCAFF, Fernando Facury; SILVA, Maria Stela Campos da; SCAFF, Luma Cavaleiro de Macêdo. (org.). **A trajetória de 20 anos da Lei de Responsabilidade Fiscal**. Belo Horizonte, São Paulo: D'Plácido, 2020, p. 1131.

<sup>335</sup> SCAFF, Fernando Facury; GUIMARÃES, Raquel Lamboglia. Impactos da Covid na Lei de Responsabilidade Fiscal. In: SCAFF, Fernando Facury; SILVA, Maria Stela Campos da; SCAFF, Luma Cavaleiro de Macêdo. (org.). **A trajetória de 20 anos da Lei de Responsabilidade Fiscal**. Belo Horizonte, São Paulo: D'Plácido, 2020, p. 141.

<sup>336</sup> SCAFF, Fernando Facury; GUIMARÃES, Raquel Lamboglia. Impactos da Covid na Lei de Responsabilidade Fiscal. In: SCAFF, Fernando Facury; SILVA, Maria Stela Campos da; SCAFF, Luma Cavaleiro de Macêdo. (org.). **A trajetória de 20 anos da Lei de Responsabilidade Fiscal**. Belo Horizonte, São Paulo: D'Plácido, 2020, p. 141.

urgente para que se possa manter as empresas em funcionamento e, conseqüentemente, os empregos e a atividade econômica do país em funcionamento.

A gravidade do choque causado pela pandemia COVID-19 provavelmente resultará em uma grande deterioração temporária do déficit fiscal e da dívida pública, de modo que muitos países já estão ativando cláusulas de escape para desviar ou suspender as regras fiscais, sendo importante garantir que o uso dessa flexibilidade seja temporário e realizado com transparência, com clareza em relação ao tamanho da flexibilidade e o processo de retorno à regra, de forma a preservar a credibilidade do quadro fiscal<sup>337</sup>.

O art. 65 da LRF sofreu alterações em razão da pandemia COVID-19, mediante Lei Complementar nº 173, de 2020, sendo, quanto às renúncias de receitas fiscais, apresentada a exceção trazida no inciso III do §1º do art. 65, o qual dispõe que, na ocorrência de calamidade pública reconhecida pelo Congresso Nacional, nos termos de decreto legislativo, em parte ou na integralidade do território nacional e enquanto perdurar a situação serão afastadas as condições e as vedações previstas nos artigos 14, 16 e 17 desta Lei Complementar, desde que o incentivo ou benefício e a criação ou o aumento da despesa sejam destinados ao combate à calamidade pública.

Conforme destaca Rubinstein<sup>338</sup>, essa flexibilização atinge tão-somente à criação de incentivo ou benefício e ao aumento da despesa que sejam exclusivamente destinados ao combate à calamidade pública, de modo que para as demais situações, mesmo durante a vigência do estado de calamidade pública, continuam plenamente aplicáveis as determinações dos artigos 14, 16 e 17 da LRF. Em igual sentido, dispôs Nota Técnica SEI nº 21231/2020, de 02 de julho de 2020, da Secretaria do Tesouro Nacional<sup>339</sup>.

---

<sup>337</sup> GBOHOU, William; MEDAS, Paulo. **Fiscal Rules, Escape Clauses, and Large Shocks**. International Monetary Fund Fiscal Affairs Department. Special Series on Fiscal Policies to Respond to COVID-19, Washington, DC, 2020, p. 1.

<sup>338</sup> RUBINSTEIN, Flavio. A cláusula de escape prevista no art. 65 da LRF: flexibilização fiscal diante de situações de calamidade pública. In: SCAFF, Fernando Facury; SILVA, Maria Stela Campos da; SCAFF, Luma Cavaleiro de Macêdo. (org.). **A trajetória de 20 anos da Lei de Responsabilidade Fiscal**. Belo Horizonte, São Paulo: D'Plácido, 2020, p. 180.

<sup>339</sup> Item 49 da referida nota técnica: "*Ressalta-se, porém, que as condições e exigências afastadas pelo § 1º do art. 65 da LRF referem-se à criação de incentivo ou benefício ou ao aumento da despesa que sejam destinados ao combate à calamidade pública. Portanto, para as demais situações os comandos legais continuam sendo exigidos integralmente*".

Para Afonso<sup>340</sup>, a reconstrução da sociedade e da economia, inevitavelmente, só poderá partir do próprio Estado, entendendo o economista que a uma combinação de intervenções com o regime extraordinário fiscal (e socioeconômico) poderia dar uma resposta à altura da gravidade da situação, de forma coordenada e rápida, defendendo que de Keynes pode vir a inspiração para criar uma quarentena fiscal que permita enfrentar a guerra da saúde, da proteção social e da nova economia<sup>341</sup>.

Conforme referem Dantas e Dias<sup>342</sup> é certo que a solução apresentada pelo regime extraordinário fiscal não é isenta de riscos, em especial o de que a expansão de despesas ou de renúncia de receitas alcancem medidas não relacionadas com o combate aos efeitos da pandemia, de sorte que, em relação a isso, caberá a implementação de medidas de controle que possam atenuar tais riscos.

Nos termos do acórdão do TCU nº 2283/2020, os efeitos da pandemia na atividade econômica podem impactar a sustentabilidade fiscal de médio prazo, em função do extenso prazo de manutenção de resultados fiscais deficitários, e que esse contexto requer medidas de controle efetivo do crescimento das despesas obrigatórias de caráter continuado por parte de todos os Poderes e das renúncias tributárias, bem como evidencia a necessidade de recomposição de receitas, o que pode ser realizado por diferentes meios, tais como por receitas extraordinárias advindas da otimização de ativos, reversão de benefícios tributários ou recomposição de base tributária.

No contexto da pandemia, a atividade financeira precisa ter condições de alcançar suas finalidades excepcionais, podendo, conseqüentemente, servir a salvar vidas e preservar as ações de saúde<sup>343</sup>.

---

<sup>340</sup> AFONSO, José Roberto. Orçamento de Guerra: Conceituação Fiscal. In: MENDES, Gilmar Ferreira; SANTANA, Hadassah Laís S.; AFONSO, José Roberto (coord.). **Governance 4.0 para Covid-19 no Brasil: propostas para a gestão pública e para políticas sociais e econômicas**. São Paulo: Almeida, 2020, p. 157.

<sup>341</sup> AFONSO, José Roberto. Orçamento de Guerra: Conceituação Fiscal. In: MENDES, Gilmar Ferreira; SANTANA, Hadassah Laís S.; AFONSO, José Roberto (coord.). **Governance 4.0 para Covid-19 no Brasil: propostas para a gestão pública e para políticas sociais e econômicas**. São Paulo: Almeida, 2020, p. 161.

<sup>342</sup> DANTAS, Bruno; DIAS, Frederico Carvalho. Orçamento de Guerra como Solução de Adaptação do Arcabouço Institucional para o Combate à Pandemia. In: MENDES, Gilmar Ferreira; SANTANA, Hadassah Laís S.; AFONSO, José Roberto (coord.). **Governance 4.0 para Covid-19 no Brasil: propostas para a gestão pública e para políticas sociais e econômicas**. São Paulo: Almeida, 2020, p. 161.

<sup>343</sup> SCAFF, Fernando Facury; SCAFF, Luma Cavaleiro de Macêdo. Estado de Emergência e a Emenda Constitucional 106/2020: o Orçamento de Guerra. In: MENDES, Gilmar Ferreira; SANTANA, Hadassah Laís S.; AFONSO, José Roberto (coord.). **Governance 4.0 para Covid-19 no Brasil:**

O ideário do estado democrático de direito, republicano e democrático encontra-se ameaçado, pois a urgência tomou conta de um país cuja população está doente, de sorte que a aparente normalidade esquece os objetivos da Constituição Financeira, estando em xeque a necessidade de fazer cumprir a função dos institutos jurídicos em prol do resgate da realização de políticas públicas republicanas diante da urgente necessidade de concretização dos objetivos previstos no artigo 3º da Constituição Federal<sup>344</sup>.

Ainda que se trate de um contexto de urgências e emergências, a Constituição Financeira deve ser preservada, dado que a atividade financeira do Estado será chamada a prestar socorro pelo dinheiro público às necessidades da população<sup>345</sup>.

À luz do princípio republicano, os institutos fiscais devem ser interpretados e aplicados em plena aderência às necessidades públicas, a fim de cumprirem com sua função primordial, qual seja, a concretização do catálogo de direitos qualificados como fundamentais pela própria sociedade<sup>346</sup>.

Na definição de Oliveira<sup>347</sup>, necessidade pública seria tudo aquilo que incumbe ao Estado de Direito prover em decorrência de uma decisão política inserida em uma norma jurídica.

O Estado de Emergência fiscal é marcado pela crise sanitária decorrente da pandemia da COVID-19, sofrendo tal modelo estatal com constantes emergências pela gradativa redução de valores destinados aos direitos fundamentais sociais<sup>348</sup>.

---

**propostas para a gestão pública e para políticas sociais e econômicas.** São Paulo: Almeida, 2020, p. 215.

<sup>344</sup> SCAFF, Fernando Facury; SCAFF, Luma Cavaleiro de Macêdo. Estado de Emergência e a Emenda Constitucional 106/2020: o Orçamento de Guerra. In: MENDES, Gilmar Ferreira; SANTANA, Hadassah Laís S.; AFONSO, José Roberto (coord.). **Governance 4.0 para Covid-19 no Brasil: propostas para a gestão pública e para políticas sociais e econômicas.** São Paulo: Almeida, 2020, p. 216.

<sup>345</sup> SCAFF, Fernando Facury; SCAFF, Luma Cavaleiro de Macêdo. Estado de Emergência e a Emenda Constitucional 106/2020: o Orçamento de Guerra. In: MENDES, Gilmar Ferreira; SANTANA, Hadassah Laís S.; AFONSO, José Roberto (coord.). **Governance 4.0 para Covid-19 no Brasil: propostas para a gestão pública e para políticas sociais e econômicas.** São Paulo: Almeida, 2020, p. 217.

<sup>346</sup> SCAFF, Fernando Facury; SCAFF, Luma Cavaleiro de Macêdo. Estado de Emergência e a Emenda Constitucional 106/2020: o Orçamento de Guerra. In: MENDES, Gilmar Ferreira; SANTANA, Hadassah Laís S.; AFONSO, José Roberto (coord.). **Governance 4.0 para Covid-19 no Brasil: propostas para a gestão pública e para políticas sociais e econômicas.** São Paulo: Almeida, 2020, p. 220-221.

<sup>347</sup> OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro.** 8ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 153.

<sup>348</sup> SCAFF, Fernando Facury; SCAFF, Luma Cavaleiro de Macêdo. Estado de Emergência e a Emenda Constitucional 106/2020: o Orçamento de Guerra. In: MENDES, Gilmar Ferreira; SANTANA,

Fernando Scaff e Luma Scaff<sup>349</sup> questionam como os governos agirão para reequilibrar as contas, em face do necessário desequilíbrio fiscal, bem como, quanto a mão invisível do mercado, que estaria com coronavírus e necessitando de uma forte dose de keynesianismo para se recuperar, como ela se comportará, uma vez que o mercado se socorreu de intervenções do Estado? Os autores referem que essa é uma variável que deve ser considerada para a retomada da atividade econômica pós-crise sanitária, e no ápice da econômica.

Diante de cenário de guerra, desta vez contra um vírus inesperado, de proporções assustadoras, faz-se necessário revisitar as ideias de Keynes, que pregam a intervenção do Estado para combater um problema que afeta a todos<sup>350</sup>. Desse modo, a intervenção do Estado nos momentos de crise seja determinante para retornarmos a trilhar os caminhos da boa governança de modo ágil e responsável, não sendo, conforme Fernando Scaff e Luma Scaff<sup>351</sup>, uma fase para adoção de um receituário liberal.

Necessário se faz refletir sobre a redução da carga tributária, seja por isenção, remissão ou alteração das materialidades, para amenizar os efeitos negativos para a economia ocasionados pela crise sanitária, de modo a encontrar caminhos possíveis às políticas públicas em matéria tributária e financeira que sirvam de suporte ao contribuinte para a travessia durante a guerra para o reerguer no pós-guerra<sup>352</sup>.

---

Hadassah Laís S.; AFONSO, José Roberto (coord.). **Governance 4.0 para Covid-19 no Brasil: propostas para a gestão pública e para políticas sociais e econômicas**. São Paulo: Almeida, 2020, p. 223.

<sup>349</sup> SCAFF, Fernando Facury; SCAFF, Luma Cavaleiro de Macêdo. Estado de Emergência e a Emenda Constitucional 106/2020: o Orçamento de Guerra. In: MENDES, Gilmar Ferreira; SANTANA, Hadassah Laís S.; AFONSO, José Roberto (coord.). **Governance 4.0 para Covid-19 no Brasil: propostas para a gestão pública e para políticas sociais e econômicas**. São Paulo: Almeida, 2020, p. 223.

<sup>350</sup> SCAFF, Fernando Facury; SCAFF, Luma Cavaleiro de Macêdo. Estado de Emergência e a Emenda Constitucional 106/2020: o Orçamento de Guerra. In: MENDES, Gilmar Ferreira; SANTANA, Hadassah Laís S.; AFONSO, José Roberto (coord.). **Governance 4.0 para Covid-19 no Brasil: propostas para a gestão pública e para políticas sociais e econômicas**. São Paulo: Almeida, 2020, p. 224.

<sup>351</sup> SCAFF, Fernando Facury; SCAFF, Luma Cavaleiro de Macêdo. Estado de Emergência e a Emenda Constitucional 106/2020: o Orçamento de Guerra. In: MENDES, Gilmar Ferreira; SANTANA, Hadassah Laís S.; AFONSO, José Roberto (coord.). **Governance 4.0 para Covid-19 no Brasil: propostas para a gestão pública e para políticas sociais e econômicas**. São Paulo: Almeida, 2020, p. 228.

<sup>352</sup> GUIMARÃES, Ariane Costa; Santana, Hadassah Laís S.; MEIRA, Liziane Angelotti. Os Tributos e COVID-19: Análise das Políticas e Decisões Tributárias em 2020. In: MENDES, Gilmar Ferreira; SANTANA, Hadassah Laís S.; AFONSO, José Roberto (coord.). **Governance 4.0 para Covid-19 no Brasil: propostas para a gestão pública e para políticas sociais e econômicas**. São Paulo: Almeida, 2020, p. 439.

Gama<sup>353</sup> defende que deve ser fomentada a cooperação entre entes federativos, implementando-se um cadastro único de contribuintes que permita a identificação, quantificação e qualificação, de forma periódica, das renúncias fiscais de todos os entes federativos<sup>354</sup>.

A dispensa do cumprimento das limitações legais para criação e aumento de despesa ou renúncia de receita está em consonância com o sentido de excepcionalidade do regime extraordinário (e transitório) estabelecido pela Emenda Constitucional nº 106/20, o qual é aplicado exclusivamente a União, de modo que enquanto pendurar o estado de calamidade pública nacional, não se aplicam as limitações legais que restringem ou condicionam a concessão e ampliação dos incentivos fiscais, entre as quais se incluem sobretudo as do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal<sup>355</sup>.

No entanto, embora a Emenda Constitucional nº 106/20 possa ter facilitado a concessão de benefícios fiscais, manteve-se o dever de observância dos limites previstos na Constituição Federal, sendo ainda aplicável a estes o art. 114 do ADCT, o qual exige a elaboração de estimativa do impacto financeiro orçamentário para a concessão e a ampliação de renúncia de receita. Ainda, a regra do art. 3º da Emenda Constitucional nº 106/20 trouxe duas condições para sua aplicabilidade, quais sejam: a) a temporariedade da medida adotada; e b) a destinação específica (enfrentamento do contexto da calamidade e de seus efeitos sociais e econômicos)<sup>356</sup>.

---

<sup>353</sup> GAMA, Tácio Lacerda. A redenção da Extrafiscalidade como Instrumento de Política Setorial. In: MENDES, Gilmar Ferreira; SANTANA, Hadassah Laís S.; AFONSO, José Roberto (coord.). **Governance 4.0 para Covid-19 no Brasil: propostas para a gestão pública e para políticas sociais e econômicas**. São Paulo: Almeida, 2020, p. 478-479.

<sup>354</sup> No âmbito do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), há dificuldades na concessão de renúncias fiscais, diante das disposições do artigo, 155, § 2º, XII, “g”, da Constituição Federal, da Lei Complementar nº 24/75 e do Convênio ICMS 169/17. Conforme cláusula primeira do Convênio mencionado, “*A concessão unilateral pelos Estados ou Distrito Federal de moratória, parcelamento, ampliação de prazo de pagamento, remissão ou anistia, bem como a celebração de transação, relativamente ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias - ICM - e ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS -, observará as condições gerais estabelecidas neste convênio.*”, especificando ainda o parágrafo único da referida cláusula que “*A concessão de quaisquer destes benefícios em condições mais favoráveis dependerá de autorização em convênio para este fim especificamente celebrado.*”.

<sup>355</sup> CORREIA NETO, Celso de Barros; AFONSO, José Roberto. Renúncia de Receita Tributária para Combate à Pandemia. In: MENDES, Gilmar Ferreira; SANTANA, Hadassah Laís S.; AFONSO, José Roberto (coord.). **Governance 4.0 para Covid-19 no Brasil: propostas para a gestão pública e para políticas sociais e econômicas**. São Paulo: Almeida, 2020, p. 515.

<sup>356</sup> CORREIA NETO, Celso de Barros; AFONSO, José Roberto. Renúncia de Receita Tributária para Combate à Pandemia. In: MENDES, Gilmar Ferreira; SANTANA, Hadassah Laís S.; AFONSO, José



Quanto à temporariedade da medida, Afonso e Correia Neto<sup>357</sup> salientam que, para gozo do regime extraordinário previsto na Emenda Constitucional nº 106/20, as ações governamentais e os benefícios fiscais devem ser aprovados – criados, expandidos, aperfeiçoados, concedidos ou ampliados – durante a vigência do estados de calamidade, mas nada impediria que estes se mantenham vigentes ou produzam efeitos após esse período, enquanto perdurarem as consequências socioeconômicas da pandemia de COVID-19, contudo, se permanentes e desvinculados de seu propósito inicial (*caput* do art. 3º da EC 106/20), os benefícios fiscais concedidos com base no regime extraordinário tornam-se meros privilégios, desconectados do espírito que justificou sua edição.

Neste momento de enfrentamento à pandemia, há necessidade de aumento dos gastos do Estado, para suportar especialmente aqueles mais afetados pela desigualdade social e, ao mesmo tempo, dar alívio fiscal para alguns setores se reerguerem, permitindo que estes voltem a gerar receitas para a sociedades e para o Estado<sup>358</sup>.

Tal como sustentam Fernando Scaff e Luma Scaff<sup>359</sup>, o ideário republicano do Estado Democrático de Direito encontra na excepcionalidade a grega diante de uma crise pandêmica que ora se enfrenta.

#### 6.4. DO NECESSÁRIO CONTROLE DAS RENÚNCIAS FISCAIS

Pretende-se no presente tópico tratar do necessário controle das renúncias fiscais, apresentando as demonstrações dos gastos tributários dos entes federados, bem como quais as devidas ponderações que são necessárias ao seu uso, de modo

---

Roberto (coord.). **Governance 4.0 para Covid-19 no Brasil: propostas para a gestão pública e para políticas sociais e econômicas**. São Paulo: Almeida, 2020, p. 516.

<sup>357</sup> CORREIA NETO, Celso de Barros; AFONSO, José Roberto. Renúncia de Receita Tributária para Combate à Pandemia. In: MENDES, Gilmar Ferreira; SANTANA, Hadassah Laís S.; AFONSO, José Roberto (coord.). **Governance 4.0 para Covid-19 no Brasil: propostas para a gestão pública e para políticas sociais e econômicas**. São Paulo: Almeida, 2020, p. 517.

<sup>358</sup> GUIMARÃES, Ariane Costa; Santana, Hadassah Laís S.; MEIRA, Liziane Angelotti. Os Tributos e COVID-19: Análise das Políticas e Decisões Tributárias em 2020. In: MENDES, Gilmar Ferreira; SANTANA, Hadassah Laís S.; AFONSO, José Roberto (coord.). **Governance 4.0 para Covid-19 no Brasil: propostas para a gestão pública e para políticas sociais e econômicas**. São Paulo: Almeida, 2020, p. 439.

<sup>359</sup> SCAFF, Fernando Facury; SCAFF, Luma Cavaleiro de Macêdo. Estado de Emergência e a Emenda Constitucional 106/2020: o Orçamento de Guerra. In: MENDES, Gilmar Ferreira; SANTANA, Hadassah Laís S.; AFONSO, José Roberto (coord.). **Governance 4.0 para Covid-19 no Brasil: propostas para a gestão pública e para políticas sociais e econômicas**. São Paulo: Almeida, 2020, p. 228.

que tal medida, ainda que seja em um primeiro momento, digna e honrosa, torne-se em mero gasto público desvinculado de qualquer propósito.

Derzi<sup>360</sup> bem assinala que 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 receitas, 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.

Deve haver controle das renúncias fiscais, para o adequado uso destas, especialmente as destinadas para fins de redução de desigualdades, pois ainda que possível que sejam alinhadas com a política pública destinada a redução das desigualdades diversas medidas de desoneração fiscal, faz-se imprescindível que seja realizado um controle destas renúncias de receitas fiscais, caso contrário, o ente fiscal estará deixando de arrecadar recursos, sem que esteja ocorrendo qualquer avanço na seara social, sendo mero desperdício de recursos públicos, podendo ainda estar alcançando inverso ao desejado.

Como exemplo, a política tributária como o Simples Nacional mereceria reestruturação para conter questões como prazo que empresa pode ficar no programa (podendo ser renovado, com justificativa, caso necessário), regras claras de quais as contrapartidas que o contribuinte deve atender (criação de empregos ou realização de investimentos ou crescimento do faturamento, entre outras).

Para além da necessidade de que os incentivos fiscais se destinarem a promover um objetivo constitucional específico e expressamente indicado na lei instituidora, é necessário que tal objetivo seja convertido em metas bem determinadas, que estabeleçam uma projeção dos resultados a que se pretende obter e delimitem os prazos para que sejam alcançados. De preferência, o acompanhamento dos resultados deve ser feito com a utilização de índices percentuais e gráficos, de maneira a facilitar a sua visualização<sup>361</sup>.

Havendo dificuldades do governo na implementação de subsídios ou de financiamento direto, há a possibilidade de se realizar gastos tributários controlados,

---

<sup>360</sup> DERZI, Misabel 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.

<sup>361</sup> PINTO, Tibério Carlos Soares Roberto. Os incentivos fiscais enquanto instrumento para a promoção da igualdade material entre os contribuintes. In: MACHADO, Hugo de Brito (Org.). **Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais**. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 574.

impor-se limites para fins de controle dos gastos tributários, controle este que seria para fins de atendimento dos princípios da Constituição financeira.

Conforme entende Oliveira<sup>362</sup>, a Lei de Responsabilidade Fiscal trouxe avanços quanto ao estabelecimento de limitações aos incentivos fiscais, pois a prestação efetiva de contas, os limites de endividamento, a proibição de transferências voluntárias a quem esteja cumprindo preceitos da lei orçamentária, impuseram restrição inteligente ao gasto público, de modo que o governante precisa ser obediente à lei e a provar que agiu corretamente.

A ética deve imperar sempre nas relações Estado/particular, devendo os mecanismos de controle serem cumpridos, não permitindo margem à alicantina, aos deslizes e à corrupção<sup>363</sup>.

A divulgação da boa prática administrativa financeira é oportuna e digna de encômios, sendo preciso favorecer a prevenção dos desvios do direito positivo por meio do estímulo à adoção de práticas reconhecidas como positivas<sup>364</sup>.

É imprescindível que haja controles efetivos sobre tudo que o Estado faz, pois o controle integra a estrutura democrática em que tudo deve ser público, por definição, e aberto à sociedade<sup>365</sup>. Ademais, conforme corretamente sustenta Rubinstein, práticas fiscais não transparentes se tornam um problema sensível em federações com intensas desigualdades sociais e regionais, como o Brasil<sup>366</sup>.

Realizando uma comparação da literalidade do artigo 113 do ADCT, inserido pela EC nº 95/2016, com os artigos 14 e 17 da LRF, Pinto<sup>367</sup> aduz que enquanto o primeiro dispositivo exige que a proposição legislativa seja acompanhada de

---

<sup>362</sup> OLIVEIRA, Regis Fernandes de. 20 anos da Lei de Responsabilidade Fiscal. In: SCAFF, Fernando Facury; SILVA, Maria Stela Campos da; SCAFF, Luma Cavaleiro de Macêdo. (org.). **A trajetória de 20 anos da Lei de Responsabilidade Fiscal**. Belo Horizonte, São Paulo: D'Plácido, 2020, p. 37.

<sup>363</sup> OLIVEIRA, Regis Fernandes de. 20 anos da Lei de Responsabilidade Fiscal. In: SCAFF, Fernando Facury; SILVA, Maria Stela Campos da; SCAFF, Luma Cavaleiro de Macêdo. (org.). **A trajetória de 20 anos da Lei de Responsabilidade Fiscal**. Belo Horizonte, São Paulo: D'Plácido, 2020, p. 44.

<sup>364</sup> BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; COSTA, Reinaldo Belli de Souza Alves. O Conselho de Gestão Fiscal previsto no artigo 67 da LRF: origens, inércia legislativa e potencialidades. In: SCAFF, Fernando Facury; SILVA, Maria Stela Campos da; SCAFF, Luma Cavaleiro de Macêdo. (org.). **A trajetória de 20 anos da Lei de Responsabilidade Fiscal**. Belo Horizonte, São Paulo: D'Plácido, 2020, p. 46.

<sup>365</sup> OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Gastos Públicos**. São Paulo: RT, 2012, p. 143.

<sup>366</sup> RUBINSTEIN, Flavio. A cláusula de escape prevista no art. 65 da LRF: flexibilização fiscal diante de situações de calamidade pública. In: SCAFF, Fernando Facury; SILVA, Maria Stela Campos da; SCAFF, Luma Cavaleiro de Macêdo. (org.). **A trajetória de 20 anos da Lei de Responsabilidade Fiscal**. Belo Horizonte, São Paulo: D'Plácido, 2020, p. 192.

<sup>367</sup> PINTO, Élica Graziane. Responsabilidade fiscal e máxima eficácia dos direitos fundamentais. In: SCAFF, Fernando Facury; SILVA, Maria Stela Campos da; SCAFF, Luma Cavaleiro de Macêdo. (org.). **A trajetória de 20 anos da Lei de Responsabilidade Fiscal**. Belo Horizonte, São Paulo: D'Plácido, 2020, p. 245.

estimativa de impacto orçamentário e financeiro, as duas normas de LRF que regem, respectivamente, a renúncia de receita e a despesa obrigatória de caráter continuado abordam o tema em redação formalmente mais detida, mas finalisticamente idêntica ao comando do “Novo Regime Fiscal”.

Conclui Pinto<sup>368</sup> que a repetição de uma norma já vigente, trazendo-a para o escopo de ADCT, não tem o condão de assegurar de forma automática seu pleno cumprimento, de modo que a realidade pós-emenda 95/2016 contradisse a ilusão de que seria suficiente a alteração da estatura normativa do dever de apresentação de estimativas de impacto orçamentário e financeiro para que fosse possível, em tese, controlar os desajustes significativos na concessão de renúncias fiscais. Salienta, ainda, a autora que o Governo Federal deixa de arrecadar mais de 4% do PIB com gastos tributários, o que superará os pisos de custeio da saúde e educação.

Conforme Oliveira<sup>369</sup>, a renúncia de receita, através da concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária, deve estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deve iniciar sua vigência.

O maior desafio da responsabilidade fiscal não é fixar conteúdos absolutos que pretendam se tornar fins em si mesmos, mas o de resguardar o erário e a sustentabilidade intertemporal das contas públicas, em face de tantos riscos de captura patrimonialística para atender tão somente ao curto prazo eleitoral, o que pressupõe atrelar o ciclo orçamentário ao máximo cumprimento do planejamento setorial das políticas públicas que resguardam os direitos fundamentais<sup>370</sup>.

Sem planejamento e ordenação legítima de prioridades, os filtros formais de controle da LRF apenas tendem a agravar a desigualdade brasileira, na medida que seu foco reducionista incide apenas sobre as despesas primárias e reproduz uma espécie de orçamento de castas, conforme conclui Pinto<sup>371</sup>, onde assevera que a

---

<sup>368</sup> PINTO, Élica Graziane. Responsabilidade fiscal e máxima eficácia dos direitos fundamentais. In: SCAFF, Fernando Facury; SILVA, Maria Stela Campos da; SCAFF, Luma Cavaleiro de Macêdo. (org.). **A trajetória de 20 anos da Lei de Responsabilidade Fiscal**. Belo Horizonte, São Paulo: D'Plácido, 2020, p. 247.

<sup>369</sup> OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. 7. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 274.

<sup>370</sup> PINTO, Élica Graziane. Responsabilidade fiscal e máxima eficácia dos direitos fundamentais. In: SCAFF, Fernando Facury; SILVA, Maria Stela Campos da; SCAFF, Luma Cavaleiro de Macêdo. (org.). **A trajetória de 20 anos da Lei de Responsabilidade Fiscal**. Belo Horizonte, São Paulo: D'Plácido, 2020, p. 256.

<sup>371</sup> PINTO, Élica Graziane. Responsabilidade fiscal e máxima eficácia dos direitos fundamentais. In: SCAFF, Fernando Facury; SILVA, Maria Stela Campos da; SCAFF, Luma Cavaleiro de Macêdo.

responsabilidade fiscal não é fim em si mesmo e deve visar a máxima eficácia dos direitos fundamentais.

O art. 70 Constituição Federal de 1988 demonstra a preocupação do constituinte com o controle das renúncias de receitas, pois este estabelece que a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Com a promulgação da Emenda Constitucional nº 03/93, foi alterada a redação do §6º do art. 150 da Constituição Federal de 1988, ampliando o seu alcance, estando disposto que “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”.

Por sua vez, o §6º do art. 165 da Constituição Federal de 1988 consagra o princípio da transparência ou clareza orçamentária<sup>372</sup>, estabelecendo que “O projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia”.

As principais razões que justificam essa exigência, para Pimenta<sup>373</sup>, são: a) permitir uma maior transparência do orçamento e, por consequência, um melhor controle dos efeitos da atividade da Administração Pública; b) o orçamento do gasto tributário pode vir a se constituir em uma fonte alternativa de receita, na hipótese de desequilíbrio orçamentário, em razão de que a redução do gasto vai importar em um incremento de receitas do Estado.

---

(org.). **A trajetória de 20 anos da Lei de Responsabilidade Fiscal**. Belo Horizonte, São Paulo: D'Plácido, 2020, p. 257.

<sup>372</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 6a. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 105.

<sup>373</sup> PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Renúncia de receitas na Lei de Responsabilidade Fiscal em face do entendimento do TCU. In: SCAFF, Fernando Facury; SILVA, Maria Stela Campos da; SCAFF, Luma Cavaleiro de Macêdo. (org.). **A trajetória de 20 anos da Lei de Responsabilidade Fiscal**. Belo Horizonte, São Paulo: D'Plácido, 2020, p. 386.

Pimenta<sup>374</sup> explica que se for da índole do tributo servir para alcançar finalidades não arrecadatórias, a renúncia daí decorrente não estará alcançada pela limitação do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal. Assim, conforme parágrafo terceiro<sup>375</sup> do referido dispositivo, a renúncia de receita não atinge as alterações de alíquotas dos impostos extrafiscais, quais sejam, Imposto de Importação (II), Imposto de Exportação (IE), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e Impostos sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (IOF). Por conseguinte, se o modelo legal do tributo não comportar a utilização de benefícios fiscais para o alcance de suas finalidades extrafiscais, e vindo ela a ocorrer, o legislador do ente tributante deverá observar as restrições prescritas no art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Referindo-se ao art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, Oliveira<sup>376</sup> afirma que este dispositivo deu fim à improvisação, pois em razão dele, tudo deve estar estabelecido na lei e na demonstração por meio de mapas, estatísticas, dados concretos, etc. Desse modo, para que haja um benefício tributário é imprescindível que o Executivo diga a origem da compensação para manter o equilíbrio fiscal ou, então, por que meio irá compensar a perda de arrecadação com o incentivo dado<sup>377</sup>. Tal requisito busca garantir que a diminuição das receitas não irá impossibilitar o cumprimento das metas estabelecidas de arrecadação de receitas para o exercício financeiro seguinte, gerando endividamento<sup>378</sup>.

Para Oliveira<sup>379</sup>, atualmente “(...) a lei corta quaisquer tentativas de benefício indevido, em detrimento de outro ente federativo ou mesmo em prejuízo da União ou do Estado, que, ao final, irá suportar a renúncia mediante repasse de seus recursos”.

---

<sup>374</sup> PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Renúncia de receitas na Lei de Responsabilidade Fiscal em face do entendimento do TCU. In: SCAFF, Fernando Facury; SILVA, Maria Stela Campos da; SCAFF, Luma Cavaleiro de Macêdo. (org.). **A trajetória de 20 anos da Lei de Responsabilidade Fiscal**. Belo Horizonte, São Paulo: D'Plácido, 2020, p. 389.

<sup>375</sup> O § 3º excetua a aplicação do art. 14 da LRF às alterações das alíquotas dos impostos previstos nos incisos I, II, IV e V do art. 153 da Constituição Federal de 1988, na forma do seu § 1º.

<sup>376</sup> OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. 8a. ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 677.

<sup>377</sup> OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. 8a. ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 678.

<sup>378</sup> PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Renúncia de receitas na Lei de Responsabilidade Fiscal em face do entendimento do TCU. In: SCAFF, Fernando Facury; SILVA, Maria Stela Campos da; SCAFF, Luma Cavaleiro de Macêdo. (org.). **A trajetória de 20 anos da Lei de Responsabilidade Fiscal**. Belo Horizonte, São Paulo: D'Plácido, 2020, p. 391.

<sup>379</sup> OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. 7. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 374.

Conforme §1º, do artigo 1º, da Lei nº 8.443, de 16 de julho de 1992 (Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União), cabe ao Tribunal de Contas da União decidir sobre a legalidade, a legitimidade e a economicidade dos atos de gestão e das despesas deles decorrentes, bem como sobre a aplicação de subvenções e a renúncia de receitas.

Por sua vez, o Regimento Interno do TCU dispõe em seu artigo 257<sup>380</sup> como se dará a fiscalização da renúncia de receitas pelo referido órgão e, no âmbito da estrutura do TCU, conforme artigos 45 e 46, V, da Resolução-TCU nº 214 de 20 de agosto de 2008, a competência fica a cargo da Secretaria de Macroavaliação Governamental (Semag), a quem compete realizar análises sistêmicas e econômicas de renúncia de receitas, bem como “acompanhar a arrecadação e fiscalizar a renúncia de receitas públicas federais mediante realização de inspeções, levantamentos, acompanhamentos ou auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, patrimonial e operacional”.

Registre-se que em 2013, o TCU realizou levantamento de natureza operacional, conforme TC 018.259/2013-8<sup>381</sup>, com o objetivo de conhecer e avaliar a

---

<sup>380</sup> O *caput* do artigo 257 do Regimento Interno do Tribunal de Contas da União dispõe que: “A fiscalização pelo Tribunal da renúncia de receitas será feita, preferentemente, mediante 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, sem prejuízo do julgamento das tomadas e prestações de contas apresentadas pelos referidos órgãos, entidades e fundos, quando couber, na forma estabelecida em ato normativo”. O parágrafo único do referido dispositivo assim preceitua: “A fiscalização terá como objetivos, entre outros, verificar a legalidade, legitimidade, eficiência, eficácia e economicidade das ações dos órgãos e entidades mencionados no *caput*, bem como o real benefício socioeconômico dessas renúncias”.

<sup>381</sup> Conforme constou no TC 018.259/2013-8, as principais fragilidades detectadas no processo de gestão das renúncias tributárias estão elencadas a seguir: 1. ausência de uma conceituação legal sobre benefícios tributários; 2. ausência de normatização do processo de instituição de renúncias tributárias no âmbito do Poder Executivo, o que acarreta ausência de transparência sobre os órgãos participantes e suas respectivas responsabilidades; 3. falta de clareza sobre as competências dos órgãos relacionados às políticas públicas financiadas por renúncias tributárias; 4. falhas na transparência sobre as renúncias tributárias no Plano Plurianual; 5. ausência de acompanhamento e de avaliação das renúncias tributárias que não possuem órgão gestor associado na norma instituidora; 6. instituição de renúncias tributárias por meio de instrumentos diversos de lei em sentido formal e que também não tratam da matéria de forma exclusiva; 7. ausência de prazo de vigência na maioria dos benefícios tributários em vigor, o que impede a revisão periódica desses benefícios; 8. falta de uniformidade de entendimento sobre os gastos tributários como fonte de financiamento de políticas públicas entre os ministérios responsáveis pela gestão desses mecanismos; 9. falta de transparência sobre a metodologia de cálculo detalhada das previsões de renúncias tributárias constantes do DGT; 10. deficiências de comunicação sobre os benefícios tributários entre a RFB e os órgãos gestores de políticas baseadas em renúncias, em virtude do sigilo fiscal; 11. ausência de registro no Siafi referente aos recursos de renúncias tributárias; 12. ausência de previsão sobre a gestão das políticas de renúncias tributárias nos regimentos internos e nos planejamentos estratégicos da maioria dos órgãos responsáveis; 13. poucos ministérios possuem mapa dos processos relativos à gestão das políticas públicas financiadas por renúncias; 14. a maioria dos ministérios não realiza qualquer tratamento dos riscos referentes à gestão dessas políticas; 15.

estrutura de governança das renúncias tributárias, contemplando as etapas de instituição, previsão, monitoramento, concessão, execução, avaliação e controle, sendo apurados os entraves na gestão das renúncias tributárias.

Conforme exposto no TC 018.259/2013-8, vislumbrou-se as seguintes possíveis ações de controle por parte das unidades especializadas do TCU: i. auditorias para avaliar os controles internos e a capacidade de gestão de risco dos órgãos gestores das principais renúncias tributárias; ii. auditorias de conformidade para verificar a regularidade no processo de concessão de benefícios tributários; iii. solicitação e análise de informações atualizadas sobre políticas financiadas por renúncias tributárias no âmbito das contas anuais dos órgãos gestores.

Assim, o TCU expediu, conforme acórdão 1.205/2014-TCU-Plenário, recomendações objetivando a promoção de melhorias na governança e gestão das políticas públicas financiadas por renúncias tributárias, especialmente àquelas voltadas ao aperfeiçoamento da avaliação de políticas de controle destas.

Para Afonso e Correia Neto<sup>382</sup>, embora matematicamente o impacto do uso de renúncia de receita ou de gasto público no resultado fiscal possa ser equivalente, em termos econômicos, existe uma diferença crucial no seu resultado, por não haver garantia de que a redução ou postergação do pagamento de tributos, necessariamente, traduzam-se em aumento de consumo ou de investimento, concluindo os autores que nada assegura que as renúncias possam realmente mover a economia.

Os parâmetros, em matéria de renúncia fiscal, são hoje principalmente dois: o art. 14 da LRF e o art. 113 do ADCT, no qual ambos determinam que sejam calculados os impactos financeiros e orçamentários dos benefícios fiscais

---

ausência de regulamentação sobre a gestão das políticas públicas em comento por parte do órgão gestor, que incluía as atividades desenvolvidas, procedimentos de controle e de avaliação, e as unidades por elas responsáveis; 16. indícios de fiscalização insuficiente por parte da CGU; 17. ausência de avaliação de resultados por parte do órgão gestor na maioria das políticas públicas baseadas em renúncias tributárias; 18. deficiências nas informações fornecidas sobre as renúncias tributárias nos relatórios de gestão; 19. ausência ou precariedade de prestações de contas dos recursos renunciados; 20. deficiências no monitoramento e no controle dessas políticas por parte dos órgãos gestores.

<sup>382</sup> CORREIA NETO, Celso de Barros; AFONSO, José Roberto. Renúncia de Receita Tributária para Combate à Pandemia. In: MENDES, Gilmar Ferreira; SANTANA, Hadassah Laís S.; AFONSO, José Roberto (coord.). **Governance 4.0 para Covid-19 no Brasil: propostas para a gestão pública e para políticas sociais e econômicas**. São Paulo: Almeida, 2020, p. 507.



concedidos, em outras palavras, deve ser apontado o custo da política fiscal adotada, em termos de perda de arrecadação<sup>383</sup>.

O art. 14 da LRF aponta quatro condições que precisam ser observadas: a primeira, a realização de estimativa de impacto orçamento-financeiro; a segunda, o atendimento ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias; a terceira, a demonstração de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária e que não afetará as metas de resultados fiscais; a quarta, que é uma alternativa a terceira condição, é de que sejam realizadas medidas de compensação da receita renunciada.

O escopo que possui o art. 14 da LRF é o de assegurar transparência e planejamento às renúncias fiscais, especialmente a fim de evitar que sua utilização possa prejudicar as metas de resultados fiscais e próprio resultado orçamentário<sup>384</sup>.

Por sua vez, o art. 113 do ADCT elevou a estimativa de impacto orçamentário ao patamar constitucional, obrigando que a proposição legislativa que crie ou altere despesa obrigatória ou renúncia de receita seja acompanhada de estimativa do seu impacto orçamento e financeiro, portanto, que seja demonstrado quanto custam as despesas obrigatórias e as renúncias de receita que se estão a propor<sup>385</sup>.

Para Correia Neto<sup>386</sup>, quanto ao que dispõe o art. 113 do ACDT, o que antes era tomada apenas como causa de arquivamento da proposição legislativa, passível de superação pelo voto de maioria legislativa eventual, tornou-se um vício de inconstitucionalidade insuscetível de convalidação.

Conforme sustenta Gama<sup>387</sup>, é fundamental que, diferente de uso errático e, não raro, irresponsável do tributo, se faça algo eficiente, sendo recomendável

---

<sup>383</sup> CORREIA NETO, Celso de Barros; AFONSO, José Roberto. Renúncia de Receita Tributária para Combate à Pandemia. In: MENDES, Gilmar Ferreira; SANTANA, Hadassah Laís S.; AFONSO, José Roberto (coord.). **Governance 4.0 para Covid-19 no Brasil: propostas para a gestão pública e para políticas sociais e econômicas**. São Paulo: Almeida, 2020, p. 507.

<sup>384</sup> CORREIA NETO, Celso de Barros; AFONSO, José Roberto. Renúncia de Receita Tributária para Combate à Pandemia. In: MENDES, Gilmar Ferreira; SANTANA, Hadassah Laís S.; AFONSO, José Roberto (coord.). **Governance 4.0 para Covid-19 no Brasil: propostas para a gestão pública e para políticas sociais e econômicas**. São Paulo: Almeida, 2020, p. 508.

<sup>385</sup> CORREIA NETO, Celso de Barros; AFONSO, José Roberto. Renúncia de Receita Tributária para Combate à Pandemia. In: MENDES, Gilmar Ferreira; SANTANA, Hadassah Laís S.; AFONSO, José Roberto (coord.). **Governance 4.0 para Covid-19 no Brasil: propostas para a gestão pública e para políticas sociais e econômicas**. São Paulo: Almeida, 2020, p. 509.

<sup>386</sup> CORREIA NETO, Celso de Barros. Novo regime fiscal ampliou o controle judicial dos benefícios fiscais. **Consultor Jurídico** – CONJUR, 16 mar. 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-mar-16/observatorio-constitucional-regime-fiscal-ampliou-controle-judicial-beneficios-fiscais>. Acesso em 16 dez. 2020.

<sup>387</sup> GAMA, Tácio Lacerda. A redenção da Extrafiscalidade como Instrumento de Política Setorial. In: MENDES, Gilmar Ferreira; SANTANA, Hadassah Laís S.; AFONSO, José Roberto (coord.).

políticas tributárias de curto prazo, com fiscalização constante e mensuração da sua efetividade, cumprindo-se a Lei de Responsabilidade Fiscal e que as medidas implementadas não durem mais do que o tempo estritamente necessário.

A transparência é princípio essencial de regime fiscal responsável, devendo, inclusive, ser reforçada durante o regime extraordinário (calamidade em decorrência da pandemia de COVID-19), sendo necessária e compreensível a emergência na adoção de medidas fiscais, na forma de renúncia ou de aumento de gasto, mas sem se dispensar a obrigação de estimar seus impactos e de identificação, com clareza, seus beneficiários, a duração, os objetivos e os custos, de maneira que uma política de incentivo fiscal, ainda que em tempos de pandemia, não se tornem privilégios concedidos sob as vestes de benefícios fiscais, o que renúncias fiscais extraordinárias se tornem permanentes<sup>388</sup>.

Para Paiva<sup>389</sup>, há o desafio de concepção, desenho e implementação da nova política fiscal pós COVID-19, sintonizando políticas sociais com os objetivos de crescimento inclusivo e com aumento da produtividade.

Faz-se necessário um reposicionamento do Estado, para recuperação de seu protagonismo, o que envolve instrumentos e instituições mais sofisticadas, de maneira a coordenar os interesses e agrupar um conjunto expressivo de atores econômicos, políticos e sociais em torno de conjunto de projetos específico que tenha coerência e sustentabilidade macroeconômica<sup>390</sup>.

Em artigo alusivo aos vinte anos da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), Oliveira<sup>391</sup> explica que o homem é tentado a descumprir a norma, sendo ele um ser apaixonado e, como tal, age no exercício da coisa pública, não estando imune a ser

**Governance 4.0 para Covid-19 no Brasil: propostas para a gestão pública e para políticas sociais e econômicas.** São Paulo: Almeida, 2020, p. 488.

<sup>388</sup> CORREIA NETO, Celso de Barros; AFONSO, José Roberto. Renúncia de Receita Tributária para Combate à Pandemia. In: MENDES, Gilmar Ferreira; SANTANA, Hadassah Laís S.; AFONSO, José Roberto (coord.). **Governance 4.0 para Covid-19 no Brasil: propostas para a gestão pública e para políticas sociais e econômicas.** São Paulo: Almeida, 2020, p. 520.

<sup>389</sup> AFONSO, José Roberto; VIANA, Murilo Ferreira; BIASOTO JR., Geraldo. A Guerra para a Restruturação da Economia Brasileira: Investimentos, Estados e Novas Parcerias. In: MENDES, Gilmar Ferreira; SANTANA, Hadassah Laís S.; AFONSO, José Roberto (coord.). **Governance 4.0 para Covid-19 no Brasil: propostas para a gestão pública e para políticas sociais e econômicas.** São Paulo: Almeida, 2020, p. 634.

<sup>390</sup> PAIVA, Paulo. Os Desafios pós COVID-19, Governança Fiscal e Crescimento Inclusivo: um Ensaio em Economia Política, In: MENDES, Gilmar Ferreira; SANTANA, Hadassah Laís S.; AFONSO, José Roberto (coord.). **Governance 4.0 para Covid-19 no Brasil: propostas para a gestão pública e para políticas sociais e econômicas.** São Paulo: Almeida, 2020, p. 555.

<sup>391</sup> OLIVEIRA, Regis Fernandes de. 20 anos da Lei de Responsabilidade Fiscal. In: SCAFF, Fernando Facury; SILVA, Maria Stela Campos da; SCAFF, Luma Cavaleiro de Macêdo. (org.). **A trajetória de 20 anos da Lei de Responsabilidade Fiscal.** Belo Horizonte, São Paulo: D'Plácido, 2020, p. 32.

tangenciado por sentimentos nobre ou não. Salaria o autor que, por vezes, toca-o a solidariedade e a comiseração quando busca atender os mais pobres e fazer com que as verbas públicas a eles sejam destinadas, mas que nem sempre isso ocorre, desviando-se o homem da virtude. Sabendo-se destes vieses, é criada a LRF, a qual estabelece normas rígidas e de cumprimento obrigatório, com previsão de sanções administrativas, civis e penais para os infratores.

A LRF surgiu como fruto de um movimento que demanda a estabilização das finanças públicas, bem como a atribuição de maior importância à responsabilidade, à transparência e à *accountability* da gestão fiscal, entendidas de modo a privilegiar o procedimento e a forma dos atos dos gestores, centradas em aspectos contábeis, em detrimento do seu conteúdo e das demais finalidades buscadas<sup>392</sup>.

Conforme Marques Neto<sup>393</sup>, compete ao Poder Público precisar quais as metas que quer ver implementadas em um dado setor, formulando políticas públicas setoriais tendentes a reduzir desigualdades regionais, econômicas e sociais.

A Lei de Responsabilidade Fiscal se trata de verdadeiro código de conduta para os administradores públicos, pois visa estabelecer normas de gestão eficiente dos recursos, bem como inibir ações criminosas no âmbito financeiro, de modo que os governantes assumam maior compromisso com o orçamento e com as metas, obedecendo estas normas e limites para administrar as finanças, por meio de prestação de contas sobre o quanto e como foram gastos os recursos da sociedade<sup>394</sup>.

Estabelece a Lei de Responsabilidade Fiscal limites à renúncia de receita que impliquem em redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado (§1º do art. 14 da LRF), assim como que deve a renúncia em questão estar acompanhada de medidas de compensação, por meio de aumento de receita (inciso II do art. 14 da LRF).

---

<sup>392</sup> SCAFF, Fernando Facury; GUIMARÃES, Raquel Lamboglia. Impactos da Covid na Lei de Responsabilidade Fiscal. In: SCAFF, Fernando Facury; SILVA, Maria Stela Campos da; SCAFF, Luma Cavaleiro de Macêdo. (org.). **A trajetória de 20 anos da Lei de Responsabilidade Fiscal**. Belo Horizonte, São Paulo: D'Plácido, 2020, p. 126.

<sup>393</sup> MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. Limites à Abrangência e à Intensidade da Regulação Estatal. In: **Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico**. Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, n. 4, nov/dez 2005, jan 2006. Salvador. Disponível na internet: < <http://www.direitodoestado.com.br>>. Acesso em 06.12.2020, p. 5.

<sup>394</sup> PIRES, Adilson Rodrigues. Incentivos Fiscais e o Desenvolvimento Econômico. In: SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário. Homenagem a Alcides Jorge Costa**. V. 2. Quartier Latin, 2003, p. 1119-1120.

Para Nóbrega<sup>395</sup>, os objetivos da Lei de Responsabilidade fiscal são: a) Instituir uma gestão fiscal responsável, com ênfase no controle do gasto continuado e no endividamento; b) Prevenir desvios e estabelecer mecanismos de correção e dessa forma punições e administradores pelos desvios graves e por eventual não adoção de medidas corretivas; c) Modificar profundamente o regime fiscal brasileiro, dando um "choque" de transparência no setor público, com maior divulgação das contas públicas e, ao mesmo tempo, tornando-as mais inteligíveis.

O grande princípio da lei de Responsabilidade fiscal, para Nóbrega<sup>396</sup>, é o princípio do equilíbrio fiscal, o qual seria mais amplo e transcende o mero equilíbrio orçamentário. Define o autor que equilíbrio fiscal significa que o Estado deverá pautar sua gestão pelo equilíbrio entre receitas e despesas, de modo que toda vez que ações ou fatos venham a desviar a gestão de equalização, medidas devem ser tomadas para que a trajetória de equilíbrio seja retomada.

Destaca Rocha<sup>397</sup> que a própria noção de equilíbrio não constitui um fim em si mesmo, mas um meio de provocar o surgimento de um ambiente fiscal onde o controle das receitas e despesas orçamentárias possa ser exercício, possibilitando que o Poder Público possa obter os recursos para a execução das atividades e programas úteis e necessários para a sociedade e, no Brasil, para a consecução dos objetivos estabelecidos no art. 3º da Constituição Federal.

Rocha<sup>398</sup> leciona que o equilíbrio fiscal não é a finalidade do Estado, mas sim um fato a ser considerado na gestão da vida, devendo ser posicionado em seu correto local, como uma ferramenta que deve auxiliar a consolidação de um estado democrático de direito, voltado para a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, garantidora do desenvolvimento nacional e com o firme propósito de erradicar a pobreza, a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais.

---

<sup>395</sup> NÓBREGA, Marcos. **Lei de Responsabilidade Fiscal e leis Orçamentárias**. São Paulo: Editora Juarez de Oliveira, 2002, p. 25-26.

<sup>396</sup> NÓBREGA, Marcos. **Lei de Responsabilidade Fiscal e leis Orçamentárias**. São Paulo: Editora Juarez de Oliveira, 2002, p. 32.

<sup>397</sup> ROCHA, Francisco Sérgio Silva. A Lei Complementar nº 101/200 no mar tempestuoso do desequilíbrio fiscal. In: SCAFF, Fernando Facury; SILVA, Maria Stela Campos da; SCAFF, Luma Cavaleiro de Macêdo. (org.). **A trajetória de 20 anos da Lei de Responsabilidade Fiscal**. Belo Horizonte, São Paulo: D'Plácido, 2020, p. 299.

<sup>398</sup> ROCHA, Francisco Sérgio Silva. A Lei Complementar nº 101/200 no mar tempestuoso do desequilíbrio fiscal. In: SCAFF, Fernando Facury; SILVA, Maria Stela Campos da; SCAFF, Luma Cavaleiro de Macêdo. (org.). **A trajetória de 20 anos da Lei de Responsabilidade Fiscal**. Belo Horizonte, São Paulo: D'Plácido, 2020, p. 301-302.

Deve ser buscado fomentar a atividade produtiva, reduzir o desemprego, assegurar a todos os meios de existência digna, com progressivo aumento de arrecadação e, no horizonte previsível de tempo, o reequilíbrio da atividade financeira do Estado<sup>399</sup>.

A governança fiscal pode ser entendida como o conjunto de instituições, normas e procedimentos que determinam como a política orçamentária – arrecadação e alocação das receitas públicas – é planejada, aprovada, executada, monitorada e avaliada, devendo ela garantir a entrega à sociedade, da estabilidade fiscal e de eficazes políticas públicas<sup>400</sup>.

Para tanto, deve ter como objetivos simultâneos as metas fiscais e a eficácia das políticas públicas, que possam estimular investimentos privados na economia, devendo possuir arcabouço legal e eficiente gestão ancorados nos princípios da administração consagrados na Constituição Federal de 1988, na integridade e no *compliance*<sup>401</sup>.

A instalação do Conselho de Gestão fiscal, previsto no artigo 67 da LRF, é necessidade imperativa do federalismo financeiro brasileiro, como medida de harmonização do exercício do poder financeiro na Federação, no entanto, imprescindível resguardar-se a composição federativa paritária, sob pena de transformá-lo em mais um órgão de contabilidade pública da União<sup>402</sup>.

Compreende-se que deve haver controle sobre destinação, atendimento às funções, periodicidade das prestações de contas, havendo assim um dever de prestar contas das contrapartidas realizadas por este gasto público.

---

<sup>399</sup> GAMA, Tácio Lacerda. A redenção da Extrafiscalidade como Instrumento de Política Setorial. In: MENDES, Gilmar Ferreira; SANTANA, Hadassah Laís S.; AFONSO, José Roberto (coord.). **Governance 4.0 para Covid-19 no Brasil: propostas para a gestão pública e para políticas sociais e econômicas**. São Paulo: Almeida, 2020, p. 476.

<sup>400</sup> PAIVA, Paulo. Os Desafios pós COVID-19, Governança Fiscal e Crescimento Inclusivo: um Ensaio em Economia Política, In: MENDES, Gilmar Ferreira; SANTANA, Hadassah Laís S.; AFONSO, José Roberto (coord.). **Governance 4.0 para Covid-19 no Brasil: propostas para a gestão pública e para políticas sociais e econômicas**. São Paulo: Almeida, 2020, p. 550.

<sup>401</sup> PAIVA, Paulo. Os Desafios pós COVID-19, Governança Fiscal e Crescimento Inclusivo: um Ensaio em Economia Política, In: MENDES, Gilmar Ferreira; SANTANA, Hadassah Laís S.; AFONSO, José Roberto (coord.). **Governance 4.0 para Covid-19 no Brasil: propostas para a gestão pública e para políticas sociais e econômicas**. São Paulo: Almeida, 2020, p. 551.

<sup>402</sup> BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; COSTA, Reinaldo Belli de Souza Alves. O Conselho de Gestão Fiscal previsto no artigo 67 da LRF: origens, inércia legislativa e potencialidades. In: SCAFF, Fernando Facury; SILVA, Maria Stela Campos da; SCAFF, Luma Cavaleiro de Macêdo. (org.). **A trajetória de 20 anos da Lei de Responsabilidade Fiscal**. Belo Horizonte, São Paulo: D'Plácido, 2020, p. 46.

Neste caso, a lei de concessão deveria ser repensada a cada período, pois é necessário analisar os resultados obtidos, para fins de renovação e continuidade, de modo a analisar sua oportunidade e conveniência.

Necessário colocar limites às renúncias fiscais, tais como prazo certo, regras claras de quais as contrapartidas que o contribuinte deve atender, haver controle sobre destinação, atendimento às funções, periodicidade das prestações de contas, havendo assim um dever de prestar contas (anual, semestral, por exemplo), as contrapartidas realizadas por este gasto público e tempo da lei de concessão.

A análise dos resultados obtidos é crucial para fins de renovação e continuidade, de modo a analisar sua oportunidade e conveniência. Ocorre, contudo, que os gastos tributários são realizados, sem controle, e acabam se perpetuando<sup>403</sup>, o que não deveria ocorrer.

Alcançando o objetivo pretendido pelo legislador, o incentivo fiscal deve cessar sob o risco de a intervenção do Estado representar a quebra de um ambiente de livre concorrência. Portanto, é essencial o desempenho da função de controle mediante avaliações periódicas dos auxílios estatais<sup>404</sup>.

Em suma, o dever de exposição de metas e objetivos e de demonstração periódica dos resultados está diretamente relacionado à noção de transparência fiscal, que deve nortear todos os atos da Administração Pública, e em especial aqueles relacionados ao manejo dos recursos públicos<sup>405</sup>.

Conforme bem aponta Bevilacqua<sup>406</sup>, no exercício desse controle, sob o aspecto do Direito Econômico, deve-se analisar se o benefício se justifica na medida em que efetivamente é destinado a alcançar o objetivo pretendido, induzindo

---

<sup>403</sup> Como exemplo contrário a perpetuidade dos gastos tributários, apresenta-se uma questão relevante, que é a revogação, em 2015, dos benefícios fiscais da "Lei do bem" (Lei nº 11.196/05), para fins de redução de despesas. Ocorre que se trava de eficiente para fins de atendimento dos requisitos acima expostos, pois o contribuinte era obrigado a prestar contas. Assim, o benefício era renovado dentro de periodicidade razoável e estava atendendo a seu propósito, que era o de incentivo a indústria nacional de informática. Contrário a lógica, tais benefícios fiscais não existem mais, enquanto outras persistem.

<sup>404</sup> BEVILACQUA, Lucas. **Incentivos Fiscais de ICMS e Desenvolvimento Regional**. Série Doutrina Tributária Vol. IX. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 106.

<sup>405</sup> PINTO, Tibério Carlos Soares Roberto. Os incentivos fiscais enquanto instrumento para a promoção da igualdade material entre os contribuintes. In: MACHADO, Hugo de Brito (Org.). **Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais**. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 574.

<sup>406</sup> BEVILACQUA, Lucas. **Incentivos Fiscais de ICMS e Desenvolvimento Regional**. Série Doutrina Tributária Vol. IX. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 110.

conduta que não seria adotada na sua ausência<sup>407</sup> e se observada a impessoalidade em sua concessão<sup>408</sup>.

Deve-se, ainda, comprovar que sua adoção é efetivamente mais vantajosa e eficiente que a metodologia padrão de arrecadação para posterior dispêndio público, e que figura como a melhor opção dentre inúmeros outros incentivos fiscais que poderiam ser concebidos no caso em questão e, constando-se que o incentivo fiscal é o meio mais oneroso que a via da despesa pública, este deverá ser considerado ineficaz e, portanto, inconstitucional, uma vez que não estaria atendendo ao interesse público, mas apenas ao interesse dos particulares beneficiados por ele.<sup>409</sup>

Para tornar políticas públicas efetivas por meio de políticas tributárias afins, necessário que a tributação seja realizada com finalidade não somente arrecadatória, mas que ela sirva de fim mais nobre, que seria o financiamento de direitos fundamentais, sendo também como instrumento para promoção de políticas públicas relacionadas à redução das desigualdades sociais e ao combate da pobreza.

Necessário que seja realizado um controle constitucional dos gastos tributários impondo-se limites a estes. As políticas tributárias que importem em renúncias fiscais devem conter controle sobre destinação, atendimento as funções, periodicidade das prestações de contas, havendo, assim, um dever de prestar contas das contrapartidas realizadas por este gasto público.

Caso contrário, com o descontrole da renúncia fiscal, há risco de ocorrer tão somente desperdício de recursos públicos que, em tese, viriam pela arrecadação tributária e, conseqüentemente, um aumento desnecessário da dívida pública.

---

<sup>407</sup> SCHOUERI, Luis Eduardo. **Normas Tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 291.

<sup>408</sup> Para Bevilacqua, “violados, porventura, os princípios da igualdade e da livre concorrência, o ato submete-se ao controle do Poder Judiciário, ao qual incumbe a anulação do incentivo fiscal concedido; não lhe sendo autorizada, por óbvio, a extensão do incentivo àqueles agentes econômicos não contemplados, visto tratar-se de matéria exclusiva do legislador.” (BEVILACQUA, Lucas. **Incentivos Fiscais de ICMS e Desenvolvimento Regional**. Série Doutrina Tributária Vol. IX. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 113.). E ainda: “Em dadas situações, a fim de se garantir um ambiente de mercado em que vigore a livre concorrência, faz-se necessária uma intervenção do Estado justamente com vistas a conferir igualdade de condições aos agentes econômicos.” (BEVILACQUA, Lucas. **Incentivos Fiscais de ICMS e Desenvolvimento Regional**. Série Doutrina Tributária Vol. IX. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 146).

<sup>409</sup> PINTO, Tibério Carlos Soares Roberto. Os incentivos fiscais enquanto instrumento para a promoção da igualdade material entre os contribuintes. In: MACHADO, Hugo de Brito (Org.). **Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais**. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 580.

É necessário analisar os resultados obtidos, para fins de renovação e continuidade, de modo a analisar sua oportunidade e conveniência, devendo todo gasto tributário ter controle.

Por meio de um sistema mais controlado de renúncias fiscais, é possível que o Estado consiga o fim a qual pretende dele, devendo, contudo, intervir ele de forma mais adequada em políticas públicas que sejam harmônicas com as políticas fiscais afins, com controle do gasto público.



## CONCLUSÃO

Por meio do presente, pode-se chegar à conclusão que para tornar políticas públicas efetivas por meio de políticas tributárias afins, necessário que a tributação seja realizada com finalidade não somente arrecadatória, mas que ela sirva de fim mais nobre, que seria o financiamento de direitos fundamentais, servindo-se, assim, também como instrumento para promoção de políticas públicas voltadas às reduções das desigualdades sociais.

Portanto, verificou-se na presente a confirmação da hipótese da pesquisa, de modo que se conclui que a concessão de renúncias fiscais, mediante mecanismos de controle, podem colaborar com a redução das desigualdades sociais. Renúncias fiscais podem colaborar com a redução das desigualdades sociais. No entanto, não devem ser aplicadas isoladamente, devendo haver outras políticas públicas afins, porém há necessidade de que essas renúncias seja concedidas com mecanismos de controle, tais como prazo da medida, fiscalização, mensuração prévia do gasto tributário, acompanhamento de resultados, além de estarem acompanhadas de outras políticas públicas com o mesmo propósito.

A política pública não é uma resposta padrão unívoca, sendo um círculo de experimentação social, porque traz um determinado desarranjo o qual é necessário corrigir em um próximo orçamento. Assim, ela não é um dado abstrato que resolve uma única vez, fazendo-se necessário realizar ajustes possíveis ao logo da execução. Portanto, é importante haver rotas de correção.

Questões como a desigualdade social não serão resolvidas de forma fácil, podendo o sistema tributário colaborar com políticas públicas afins, de modo a corrigir distorções e acelerar a redução das desigualdades sociais. Os desequilíbrios das escolhas orçamentárias têm que ser possíveis de realização, devendo ser necessário ajustes, ainda que finos, intertemporalmente. A mudança tem que ser bem-vinda, se para avanço e aprimoramento.

Portanto, demonstrou-se a relevância de que o sistema tributário, no que tange aos incentivos tributários (renúncias de receitas fiscais), seja repensado, devendo o pensamento sistemático da tributação prevalecer, pois necessário que o tributo não seja mais considerado como mera troca do Estado com os cidadãos pelos serviços públicos prestados, sendo necessário que sejam ponderados novos

conceitos e ideias a fim de que se possa estabelecer uma nova estrutura jurídico-tributária, de modo a dar condições à concretização dos direitos da Carta Constitucional.

Necessário que sejam alinhadas com a política pública destinada a redução das desigualdades sociais diversas medidas de desoneração fiscal, no entanto, também necessário que seja realizado um controle destas renúncias de receitas fiscais, caso contrário, o ente fiscal estará deixando de arrecadar recursos, sem que esteja ocorrendo qualquer avanço na seara social, sendo mero desperdício de recursos públicos.

Demonstrou-se nesta tese que o combate à desigualdade social por meio de instrumentos fiscais de desoneração não pode ocasionar perda de receita que, se tivessem sido arrecadados, poderiam ter sido investidos na seara social, vindo a ocasionar um resultado melhor, de modo que, faz-se uma adequada ponderação destas medidas, sempre sujeita à reavaliação e mensuração de resultados.

Em toda política tributária que importe em renúncia fiscal deve conter controle sobre destinação, atendimento as funções, análise de resultados, podendo ser exigido ainda, do particular, em determinadas renúncias de receitas, a imposição de prestações de contas de forma periódica.

Ocorre que ente estatal instituidor da renúncia fiscal precisa saber quais as contrapartidas realizadas por este gasto público, para ponderar se haverá ou não renovação e continuidade da mesma, ou até mesmo, aprimoramento. Caso contrário, com o descontrole hoje existente, poderá haver mero desperdício de recursos que, em tese, viriam pela arrecadação tributária, repercutindo inclusive em um aumento desnecessário da dívida pública e removendo recursos que poderiam ter sido investidos pelo ente estatal por meio de gasto público direto.

Por certo, um Estado Democrático de Direito deve agir de forma a assegurar os direitos e garantias fundamentais, possibilitando uma existência digna, reduzindo as desigualdades sociais existentes, visando melhorar o bem-estar de seus cidadãos. Por meio de um sistema mais controlado de renúncias fiscais, é possível que o Estado alcance o fim a qual se pretende dele, devendo, contudo, intervir ele adequadamente em políticas públicas, as quais sejam harmônicas com as políticas fiscais afins, com o necessário controle do gasto público.

Neste momento, em que está sendo enfrentada à pandemia da COVID-19, indispensável se faz o aumento dos gastos do Estado, inclusive os gastos

tributários, para garantir assistência aos mais afetados pela desigualdade social que tem seu agravamento potencializado, evitando-se assim o aumento da pobreza, de modo que, em paralelo, setores da economia possam se reerguer, permitindo que estes voltem a gerar receitas para a sociedades e para o Estado.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ADAMS, Charles. **For Good and Evil: the impact os taxes os the course of civilization**. 2a. ed. Lanham: Mandison Books, 2001.

ADAMY, Pedro. Adolph Wagner. In: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo; CAVALCANTE, Denise Lucena; CALIENDO, Paulo. **Leituras clássifcas de Direito Tributário**. Salvador: JusPodivm, 2018.

ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de. **Tributação Internacional da Renda: A Competitividade Brasileira à Luz das Ordens Tributária e Econômica – Série Doutrina Tributária v. XII – São Paulo: Quartier Latin, 2014.**

AFONSO, José Roberto. Orçamento de Guerra: Conceituação Fiscal. In: MENDES, Gilmar Ferreira; SANTANA, Hadassah Laís S.; AFONSO, José Roberto (coord.). **Governance 4.0 para Covid-19 no Brasil: propostas para a gestão pública e para políticas sociais e econômicas**. São Paulo: Almeida, 2020.

AFONSO, José Roberto; VIANA, Murilo Ferreira; BIASOTO JR., Geraldo. A Guerra para a Restruturação da Economia Brasileira: Investimentos, Estados e Novas Parcerias. In: MENDES, Gilmar Ferreira; SANTANA, Hadassah Laís S.; AFONSO, José Roberto (coord.). **Governance 4.0 para Covid-19 no Brasil: propostas para a gestão pública e para políticas sociais e econômicas**. São Paulo: Almeida, 2020.

ARRETCHE, Marta. A metade cheia ou a metade vazia do copo? In: **Cada vez mais desigual? Le Monde Diplomatique Brasil – Centro de Estudos da MetrÓpole – Oxfam Brasil**. abr. 2016.

\_\_\_\_\_. Democracia e redução da desigualdade econômica no brasil: a inclusão dos outsiders. **Revista Brasileira de Ciências Sociais**. v. 33, n. 96, 2018.

ARVATE, Paulo; BIDERMAN, Ciro. **Economia do setor público**. São Paulo: Capus Elseveir, 2004.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

\_\_\_\_\_. **Teoria da igualdade tributária**. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

\_\_\_\_\_. **Competências Tributárias**. São Paulo: Malheiros, 2018.

\_\_\_\_\_. **Constituição, liberdade e interpretação**. São Paulo: Malheiros, 2019.

ATKINSON, Anthony Barnes. **Desigualdade: O que pode ser feito?** Tradução de Elisa Câmara. São Paulo: LeYa, 2015.

AVI-YONAH. Reuven S. Why tax the rich? Efficiency, equity, and progressive taxation. **The Tale Law Journal**, v. 111, n. 06, feb. 2002.

\_\_\_\_\_. **Os três objetivos da tributação**. Revista Direito Tributário Atual, n. 22, São Paulo, 2008.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

BANCO MUNDIAL. **Um Ajuste Justo: Análise da eficiência e equidade do gasto público no Brasil**. Volume I. Novembro de 2017.

BARROSO, Luis Roberto. A ordem econômica constitucional e os limites à atuação estatal no controle de preços. **Revista de Direito Administrativo**, n. 226, 2001.

BASTOS, Celso Ribeiro. Existe efetivamente uma Constituição Econômica? In: **Revista de Direito Constitucional e Internacional**. São Paulo, v. 10, n. 39, abr./jun., 2002.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; OLIVEIRA, Ludmila Mara Monteiro de; MAGALHÃES, Tarcísio Diniz. O preço para se viver num mundo civilizado. In: DERZI, Misabel Abreu Machado; MELO, João Paulo Fanucchi Almeida. **Justiça fiscal**. Belo Horizonte: Del Rey, 2015.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; COSTA, Reinaldo Belli de Souza Alves. O Conselho de Gestão Fiscal previsto no artigo 67 da LRF: origens, inércia legislativa e potencialidades. In: SCAFF, Fernando Facury; SILVA, Maria Stela Campos da; SCAFF, Luma Cavaleiro de Macêdo. (org.). **A trajetória de 20 anos da Lei de Responsabilidade Fiscal**. Belo Horizonte, São Paulo: D'Plácido, 2020.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013

BAUMOL, William. **On Taxation and the Control of Externalities**. American Economic Review. v. 62, 1972.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 1972.

BERCOVICI, Gilberto. **Desigualdades regionais, Estado e Constituição**. São Paulo: Max Limonad, 2003.

\_\_\_\_\_. Os Princípios Estruturantes e o Papel do Estado. In: CARDOSO JR., José Celso (org.). **A Constituição Brasileira de 1988 Revisitada: Recuperação Histórica e Desafios Atuais das Políticas Públicas nas Áreas Econômica e Social**. p. 255-291, Brasília: IPEA, 2009.

\_\_\_\_\_. Federalismo e desenvolvimento regional no Brasil. In: SCHOUERI, Luis Eduardo (Coord.). **Direito Tributário - homenagem a Paulo de Barros de Carvalho**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

\_\_\_\_\_. **Política econômica e direito econômico**. Fortaleza: Pensar, v.16, n. 2, jul/dez. 2011.

BERCOVICI, Gilberto; MASSONETTO, Luís Fernando. **A Constituição Dirigente Invertida: A Blindagem da Constituição Financeira e a Agonia da Constituição Econômica**. Revista Trimestral de Direito Público nº 45. São Paulo: 2004.

BERLIRI, Antonio. **Corso Instizionale di Diritto Tributario**. Vol. I. Milano: Dott A. Giuffrè, 1965.

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

BLIACHERIENE, Ana Carla. Subsídios: efeitos, contramedidas e regulamentação – uma análise das normas nacionais e das normas da OMC. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). **Direito Tributário Internacional**. São Paulo, Quartier Latin, 2003.

\_\_\_\_\_. **Controle da Eficiência do Gasto Orçamentário**. Belo Horizonte: Fórum 2016.

BORGES, José Souto Maior. Incentivos fiscais e financeiros. In: **Revista Trimestral de Direito Público**. São Paulo, n. 8, 1994.

\_\_\_\_\_. **Introdução ao Direito Financeiro**. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1998.

BRASIL. **Indicadores de Equidade do Sistema Tributário Nacional**. Presidência da República, 2009.

BUCCI, Maria Paula Dallari. **Fundamentos Para Uma Teoria Jurídica Das Políticas Públicas**. São Paulo: Saraiva, 2013.

BUCHANAN, James; TULLOCK, Gordon. **The Calculus of Consent**. Ann Arbor: University of Michigan Press, 1962.

BUCHANAN, James; MUSGRAVE, Richard A. **Public Finance and Public Choice: Two Contrasting Visions of the State**. Cambridge, Mass: MIT Press, 1999.

CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

\_\_\_\_\_. **Três formas de pensar a tributação – elementos para uma teoria sistemática do Direito Tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

\_\_\_\_\_. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar com Finalidade Extrafiscal. In: **NOMOS – Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC**. v. 33, n. 2, 2013.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional**. 4a. ed. Coimbra: Livraria Almedina, 1987.

\_\_\_\_\_. **Constituição dirigente e vinculação do legislador: contributo para a compreensão das normas constitucionais programáticas**. 2 ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2001.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes; MOREIRA, Vital. **Constituição da República Portuguesa Anotada**. 2a. ed., vol. I, Coimbra: Coimbra Editora, 1984.

CARDOSO, Alessandro Mendes. **O dever fundamental de recolher tributos no estado democrático de direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 32 ed. Ver. Ampl. e atual. / até a Emenda Constitucional n. 99/2017. São Paulo: Malheiros, 2019.

CASÁS, José Osvaldo. Os princípios no Direito Tributário. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

CLEVÊ, Clèmerson Merlin. **A eficácia dos direitos sociais**. Revista. Crítica Jurídica, Curitiba: UNIBRASIL, n. 22, Julho/Dezembro 2003.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

COMPARATO, Fábio Konder. **Para Viver a Democracia**. São Paulo: Brasiliense, 1989.

COOTER, Robert; ULEN, Thomas. **Direito e Economia**, Porto Alegre: Bookman, 2010.

CORREIA NETO, Celso de Barros. **O Avesso do Tributo**. 2a. ed. São Paulo: Almedina, 2015.

\_\_\_\_\_. Novo regime fiscal ampliou o controle judicial dos benefícios fiscais. **Consultor Jurídico** – CONJUR, 16 mar. 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-mar-16/observatorio-constitucional-regime-fiscal-ampliou-controle-judicial-beneficios-fiscais>. Acesso em 16 dez. 2020.

CORREIA NETO, Celso de Barros; AFONSO, José Roberto. Renúncia de Receita Tributária para Combate à Pandemia. In: MENDES, Gilmar Ferreira; SANTANA, Hadassah Laís S.; AFONSO, José Roberto (coord.). **Governance 4.0 para Covid-19 no Brasil: propostas para a gestão pública e para políticas sociais e econômicas**. São Paulo: Almeida, 2020.

CHRISTIANS, Allison. **Fair taxation as a basic human right**. *International Review of Constitutionalism*, v. 9. n. 1, 2009.

DEATON, Angus. **Health, Inequality, and Economic Development**. *Journal of Economic Literature*, American Economic Association, vol. 41, 2001.

DEATON, Angus; PAXSON, Christina. Mortality, education, income, and inequality among American cohorts In: WISE, David A. **Themes in the Economics of Aging**. Chicago University Press, 2003.

\_\_\_\_\_. **The Financial Crisis and the Well-Being of Americans**. *Oxford Economic Papers*, n. 64, 2012.

DERZI, Misabel 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.



DERZI, Misabel Abreu Machado. **Imposto sobre a renda e a aposentadoria da dona de casa**. Estado de Minas. Belo Horizonte: 22 de janeiro de 2007. Disponível em: <https://sachacalmon.com.br/noticias/misabel-derzi-publica-artigo-sobre-tributacao-e-familia-no-estado-de-minas/>. Acesso em 19 de novembro de 2020.

DWORKIN, Ronald. **Taking Rights Seriously**. 5a. ed. Londres: Duckworth, 1987.

\_\_\_\_\_. **A virtude soberana: a teoria e a prática da igualdade**. Tradução de Jussara Simões. 2a. ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2011.

ELALI, André. **O federalismo brasileiro e o Sistema Tributário Nacional**. São Paulo: MP, 2005.

ELIAS, Norbert. **O processo civilizador**, volume 2: Formação do estado e civilização. Rio de Janeiro: Zahar, 1993.

ELSON, Diane. **Budgeting for Women's Rights: Monitoring Government Budgets for Compliance with CEDAW**, New York: UNIFEM, 2006.

ESTEVAN, Juan Manuel Barquero. **La función del tributo em el Estado social y democrático de Derecho**. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002.

FERRAZ, Roberto. Igualdade na Tributação – qual o critério que legitima discriminações em matéria fiscal? In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Coord.). **Princípios e Limites da Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

FIRMEZA, Rochele Juliane Lima; XEREZ, Rogério Saraiva. As entidades familiares contemporâneas e tributação no Brasil. In: **Revista Eletrônica Direito e Política, Programa de Pós-Graduação Stricto Sensu em Ciência Jurídica da UNIVALI**, Itajaí, v.10, n.2, 1º quadrimestre de 2015.

FOLLONI, André. Isonomia na tributação extrafiscal. **Revista Direito GV**, São Paulo, v. 10, n. 1, jan./jun. 2014..

FREITAS, Juarez. **A Interpretação Sistemática do Direito**. São Paulo: Malheiros, 2010.

\_\_\_\_\_. **Direito Fundamental à boa Administração Pública**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

GAMA, Tácio Lacerda. A redenção da Extrafiscalidade como Instrumento de Política Setorial. In: MENDES, Gilmar Ferreira; SANTANA, Hadassah Laís S.; AFONSO, José Roberto (coord.). **Governance 4.0 para Covid-19 no Brasil: propostas para a gestão pública e para políticas sociais e econômicas**. São Paulo: Almeida, 2020.

GARCIA, Ronaldo Coutinho. Iniquidade social no Brasil: uma aproximação e uma tentativa de direcionamento: In: CARDOSO JR., José Celso; CUNHA, Alexandre dos Santos (Orgs.). **Planejamento e avaliação de políticas públicas**. Brasília: IPEA, 2015.

GARCÍA ETCHEGOYEN, Marcos F. **El Principio de Capacidad Contributiva: evolución dogmática y protección em el derecho argentino**. Buenos Aires: Depalma, 2004.

GBOHOUI, William; MEDAS, Paulo. **Fiscal Rules, Escape Clauses, and Large Shocks**. International Monetary Fund Fiscal Affairs Department. Special Series on Fiscal Policies to Respond to COVID-19., Washington, DC, 2020.

GELCER, Daniel Monteiro. **Teoria Furtadiana de Desenvolvimento Econômico e a Ordem Econômica Constitucional Brasileira**. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012.

GOBETTI, Sérgio Wulff; ORAIR, Rodrigo Octávio. **Tributação e distribuição da renda no Brasil: novas evidências a partir das declarações tributárias das pessoas físicas**. Centro Internacional de Políticas para o Crescimento Inclusivo (IPC-IG) Working Paper n. 136, fev. 2015.

GRAU, Eros Roberto. **Planejamento econômico e regra jurídica**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

\_\_\_\_\_. **A ordem econômica na constituição de 1988**. São Paulo: Malheiros, 2015.

\_\_\_\_\_. **Por que tenho medo dos juízes**. 6a. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

GRIZIOTTI, Benvenuto. **Princípios de la Ciencia de las Finanzas**. Buenos Aires: Depalma editor, 1959.

GROSS, Alexandre Felix. A função redistributiva da atividade financeira do Estado e o (sub) financiamento do sistema de saúde. In: SCAFF, Fernando Facury; et al. **Reformas ou deformas tributárias e financeiras: por que, para que, para quem e como?** Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito; Coleção de Direito Tributário & Financeiro, 2020.

GROWN, Caren; VALODIA, Imraan. **Taxation and Gender Equity A comparative analysis of direct and indirect taxes in developing and developed countries.** New York: Routledge, 2010.

GUIMARÃES, Ariane Costa; Santana, Hadassah Laís S.; MEIRA, Liziane Angelotti. Os Tributos e COVID-19: Análise das Políticas e Decisões Tributárias em 2020. In: MENDES, Gilmar Ferreira; SANTANA, Hadassah Laís S.; AFONSO, José Roberto (coord.). **Governance 4.0 para Covid-19 no Brasil: propostas para a gestão pública e para políticas sociais e econômicas.** São Paulo: Almeida, 2020.

GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Imposto de Renda: Princípios da Generalidade, da Universalidade e da Progressividade.** – Série Doutrina Tributária v. XI – São Paulo: Quartier Latin, 2014.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário.** 14. ed. rev. ampl. São Paulo: Atlas, 2005.

HENRIQUES, Élcio Fiori. **O regime jurídico do gasto tributário no direito brasileiro.** Dissertação apresentada ao Departamento de Direito Econômico e Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2009.

\_\_\_\_\_. **Os Benefícios Fiscais no Direito Financeiro e Orçamentário – O Gasto Tributário no Direito Brasileiro.** São Paulo: Quartier Latin, 2010.

HOBBS, Thomas. **Leviatã.** Tradução de Alex Marins. 2. ed. São Paulo: Martin Claret, 2008.

HOLMES, Stephen. SUNSTEIN, Cass R., **The Cost of Rights: why liberty depends on Taxes.** New York: W. W. Norton & Co., 1999.

HORTA, André. Desigualdades, degeneração assimétrica do federalismo e obstaculização do crescimento econômico. In: **Federalismo(s) em juízo.** SCAFF, Fernando Facury; et al. São Paulo: Noeses, 2019.

HORVATH, Estevão. A questão do “incentivo com o chapéu alheio” entre União e Estados – RE 705.423/SE, Tema 653/RG-STF. In: **Federalismo(s) em juízo**. SCAFF, Fernando Facury; et al. São Paulo: Noeses, 2019.

\_\_\_\_\_. **O princípio do não-confisco no direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2002

KUZNETS, Simon. Economic Growth and Income Inequality. **The American Economic Review**, vol. XLV, n. 1, mar. 1955.

LEÃO, Martha Toribio. **Controle da Extrafiscalidade** – Série Doutrina Tributária v. XVI – São Paulo: Quartier Latin, 2015.,

LEHNER, Moris. Consideração Econômica e Tributação conforme a Capacidade Contributiva. Sobre a Possibilidade de uma Interpretação Teleológica de Normas com Finalidades Arrecadatórias. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (coords.). **Direito Tributário, Estudos em Homenagem a Brandão Machado**. Dialética: São Paulo: 1998.

LERCHE, Peter. **Übermass und verfassungsrecht: Zur Bindung des gesetzgebers an die grundsätze der verhältnismässigkeit und der erforderlichkeit**. 2a. ed. Goldbach: Keip Verlag, 1999.

LULA, Edla. **Justiça tributária: Quem vai pagar a conta?** Desafios do Desenvolvimento. Vol. 43. IPEA, 2008.

LYUBIMOV, Ivan. Income inequality revisited 60 years later: Piketty vs Kuznets. **Russian Journal of Economics**. vol 3, issue 1. Elsevier: mar. 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. O regime jurídico dos incentivos fiscais. In: MACHADO, Hugo de Brito (Org.). **Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais**. São Paulo: Malheiros, 2015.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Regime jurídico dos incentivos fiscais. In: MACHADO, Hugo de Brito (Org.). **Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais**. São Paulo: Malheiros, 2015.

MAGALHÃES, Tarcísio Diniz. **Governança tributária global: limitações externas ao poder de tributar (e de não tributar) na pós-modernidade**. Belo Horizonte: Arraes, 2016.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Direito constitucional econômico. **Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**, São Paulo, v. 5, n. 18, 1997.

\_\_\_\_\_. **Temas atuais de direito tributário**. São Paulo: Elevação Jurídica, 2001.

MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. Limites à Abrangência e à Intensidade da Regulação Estatal. In: **Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico**. Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, n. 4, nov/dez 2005, jan 2006. Salvador. Disponível na internet: <<http://www.direitodoestado.com.br>>. Acesso em 06.12.2020.

MEDEIROS, Marcelo; FERREIRA DE SOUZA, Pedro Herculano Guimarães; CASTRO, Fábio Ávila de. A estabilidade da desigualdade de renda no Brasil, 2006 a 2012: estimativa com dados do imposto de renda e pesquisas domiciliares. **Ciência & Saúde Coletiva**, v. 20, n. 4, abr. 2015.

MILANOVIC, Branko. **Global Inequality: A New Approach for the Age of Globalization**. Cambridge, The Belknap Press of Harvard University, 2016.

\_\_\_\_\_. The higher the inequality, the more likely we are to move away from democracy. **The Guardian**. 02 may. 2017.

MOLINA, Pedro Manuel Herrera. **Capacidad económica y sistema fiscal. Analisis Del ordenamiento español a la luz del derecho alemán**. Madrid: Marcial Pons. 1998.

\_\_\_\_\_. **Metodologia del derecho financeiro y tributario**. México: Porruá, 2004.

\_\_\_\_\_. **Derecho Tributario Ambiental, La introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario**. Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., 2000.

MOSCHETTI, Francesco. **Il principio dela capacità contributiva**. Padova: Cedam, 1973.

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. **Contratos Fiscais**. Coimbra: Coimbra Editora, 1994.

\_\_\_\_\_. **Por um Estado fiscal Suportável Estudos de Direito Fiscal**. Vol. I. Coimbra: Edições Almedina, 2005.

\_\_\_\_\_. **Por um Estado fiscal Suportável Estudos de Direito Fiscal**. Vol. III. Coimbra: Edições Almedina, 2010.

\_\_\_\_\_. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. 3.<sup>a</sup> reimp. Coimbra: Almedina, 2012.

NATOLI, Luigi Ferlazzo. **Fattispecie tributaria e capacità contributiva**. Milano: Giuffrè, 1979.

NÓBREGA, Marcos. **Lei de Responsabilidade Fiscal e leis Orçamentárias**. São Paulo: Editora Juarez de Oliveira, 2002.

NUSDEO, Fábio. **Fundamentos para uma Codificação do Direito Econômico**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995.

\_\_\_\_\_. **Curso de Economia: introdução ao direito econômico**. São Paulo: RT, 1997.

OLIVEIRA, Ludmila Mara Monteiro de. **Justiça tributária global: realidade, promessa e utopia**. Belo Horizonte: Letramentos, 2019.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Capacidade Contributiva – Conteúdo e Eficácia do Princípio**. Rio de Janeiro: Renovar, 1988.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Gastos Públicos**. São Paulo: RT, 2012.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Financeiro**. 7a. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Financeiro**. 8a. ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

\_\_\_\_\_. O federalismo como instrumento de concretização de direitos fundamentais e sociais. In: **Federalismo(s) em juízo**. SCAFF, Fernando Facury; et al. São Paulo: Noeses, 2019.

\_\_\_\_\_. 20 anos da Lei de Responsabilidade Fiscal. In: SCAFF, Fernando Facury; SILVA, Maria Stela Campos da; SCAFF, Luma Cavaleiro de Macêdo. (org.). **A trajetória de 20 anos da Lei de Responsabilidade Fiscal**. Belo Horizonte, São Paulo: D'Plácido, 2020.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de; SCAFF, Fernando Facury; HORVATH, Estevão; CONTI, José Maurício. **Lições de Direito Financeiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016.

PAIVA, Paulo. Os Desafios pós COVID-19, Governança Fiscal e Crescimento Inclusivo: um Ensaio em Economia Política, In: MENDES, Gilmar Ferreira; SANTANA, Hadassah Laís S.; AFONSO, José Roberto (coord.). **Governance 4.0 para Covid-19 no Brasil: propostas para a gestão pública e para políticas sociais e econômicas**. São Paulo: Almeida, 2020.

PIKETTY, Thomas. **O Capital no Século XXI**. Trad. Mônica B. de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

\_\_\_\_\_. **A economia da desigualdade**. Tradução André Telles. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2015.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Renúncia de receitas na Lei de Responsabilidade Fiscal em face do entendimento do TCU. In: SCAFF, Fernando Facury; SILVA, Maria Stela Campos da; SCAFF, Luma Cavaleiro de Macêdo. (org.). **A trajetória de 20 anos da Lei de Responsabilidade Fiscal**. Belo Horizonte, São Paulo: D'Plácido, 2020.

PINGRET, Clóvis Sá Britto. O Estado como fomentador da iniciativa privada: o caso das microempresas. In: CAMARGO, Ricardo Antônio Lucas (Org.). **Desenvolvimento Econômico e Intervenção do Estado na Ordem Constitucional: Estudos jurídicos em homenagem ao Professor Washington Peluso Albino de Souza**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1995.

PINTO, Élica Graziane. Responsabilidade fiscal e máxima eficácia dos direitos fundamentais. In: SCAFF, Fernando Facury; SILVA, Maria Stela Campos da; SCAFF, Luma Cavaleiro de Macêdo. (org.). **A trajetória de 20 anos da Lei de Responsabilidade Fiscal**. Belo Horizonte, São Paulo: D'Plácido, 2020.

PINTO, Tibério Carlos Soares Roberto. Os incentivos fiscais enquanto instrumento para a promoção da igualdade material entre os contribuintes. In: MACHADO, Hugo de Brito (Org.). **Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais**. São Paulo: Malheiros, 2015.

PIRES, Adilson Rodrigues. **Contradições no Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

\_\_\_\_\_. Incentivos Fiscais e o Desenvolvimento Econômico. In: SCHOEURI, Luís Eduardo (coord.). **Direito Tributário - Homenagem a Alcides Jorge Costa**. V. 2. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

PISCITELLI, Tathiane; Et al. **Tributação e gênero**. Jota, 03 de maio de 2019. Disponível em <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/tributacao-e-genero-03052019>. Acesso em 19 de novembro de 2020.

PIVA, Sílvia Helena Gomes. **Incentivos fiscais: uma visão normativa**. Salvador, JusPodivm, 2018.

RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

ROCHA, Francisco Sérgio Silva. O sistema de planejamento e o problema da redução das desigualdades em nosso estado federal. In: **Federalismo(s) em juízo**. SCAFF, Fernando Facury; et al. São Paulo: Noeses, 2019.

\_\_\_\_\_. A Lei Complementar nº 101/200 no mar tempestuoso do desequilíbrio fiscal. In: SCAFF, Fernando Facury; SILVA, Maria Stela Campos da; SCAFF, Luma Cavaleiro de Macêdo. (org.). **A trajetória de 20 anos da Lei de Responsabilidade Fiscal**. Belo Horizonte, São Paulo: D'Plácido, 2020.

ROUSSEAU, Jean Jacques. **O Contrato Social**. Trad. Ciro Mioranza. São Paulo: Escala Educacional, 2006.

RUBINSTEIN, Flávio. **Boa-fé Objetiva no Direito Financeiro e Tributário** – Série Doutrina Tributária Vol. III – São Paulo: Quartier Latin, 2010.

\_\_\_\_\_. A cláusula de escape prevista no art. 65 da LRF: flexibilização fiscal diante de situações de calamidade pública. In: SCAFF, Fernando Facury; SILVA, Maria Stela Campos da; SCAFF, Luma Cavaleiro de Macêdo. (org.). **A trajetória de 20 anos da Lei de Responsabilidade Fiscal**. Belo Horizonte, São Paulo: D'Plácido, 2020.

RYZNAR, Margaret, **To Work, or Not to Work? The Immortal Tax Disincentives for Married Women**. Lewis & Clark Law Review, v. 13, n. 4, 2009.



SALOMÃO FILHO, Calixto. **Regulação e desenvolvimento**. São Paulo: Malheiros, 2002.

SALOMÃO FILHO, Calixto; FERRÃO, Brisa Lopes de Mello; RIBEIRO, Ivan César. **Concentração, estruturas e desigualdade: as origens colônias da pobreza e da má distribuição de renda**. São Paulo: IBCID, 2006.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional**. 12 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

SATTA, Filippo. **Principio di legalità e pubblica amministrazione nello stato democratico**. Padova: CEDAM, 1969.

SCAFF, Fernando Facury. **Orçamento Republicado e Liberdade Igual – Ensaio sobre Direito Financeiro, República e Direitos Fundamentais no Brasil**. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

\_\_\_\_\_. As eternas reformas constitucionais no Brasil e as PECs 186, 187 e 188 do Governo Bolsonaro. In: SCAFF, Fernando Facury; et al. **Reformas ou deformas tributárias e financeiras: por que, para que, para quem e como?** Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito; Coleção de Direito Tributário & Financeiro, 2020.

SCAFF, Fernando Facury; SCAFF, Luma Cavaleiro de Macêdo. Estado de Emergência e a Emenda Constitucional 106/2020: o Orçamento de Guerra. In: MENDES, Gilmar Ferreira; SANTANA, Hadassah Laís S.; AFONSO, José Roberto (coord.). **Governance 4.0 para Covid-19 no Brasil: propostas para a gestão pública e para políticas sociais e econômicas**. São Paulo: Almeida, 2020.

SCAFF, Fernando Facury; GUIMARÃES, Raquel Lamboglia. Impactos da Covid na Lei de Responsabilidade Fiscal. In: SCAFF, Fernando Facury; SILVA, Maria Stela Campos da; SCAFF, Luma Cavaleiro de Macêdo. (org.). **A trajetória de 20 anos da Lei de Responsabilidade Fiscal**. Belo Horizonte, São Paulo: D'Plácido, 2020.

SCAFF, Luma Cavaleiro de Macêdo; et at. Uma homenagem aos 20 anos da Lei de Responsabilidade Fiscal em tempos de pandemia. In: SCAFF, Fernando Facury; SILVA, Maria Stela Campos da; SCAFF, Luma Cavaleiro de Macêdo. (org.). **A trajetória de 20 anos da Lei de Responsabilidade Fiscal**. Belo Horizonte, São Paulo: D'Plácido, 2020.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

\_\_\_\_\_. Tributação e liberdade. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TORRES, Heleno Taveira. **Princípios de direito financeiro e tributário - estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

\_\_\_\_\_. Acordos e bitributação e incentivos fiscais. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **Incentivos Fiscais - questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal**. São Paulo: MP, 2007.

\_\_\_\_\_. **Direito Tributário**. 8 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

SEN, Amartya K. **The idea of justice**. Cambridge: Belknap, 2009.

SERRANO, Carmelo Lozano. **Exenciones Tributarias y Derechos Adquiridos**. Madrid: Tecnos, 1988.

SIEYÈS, Abade. **Exposição Refletida dos Direitos do Homem e do Cidadão**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2015.

SILVA, Américo Luis. **A ordem constitucional econômica**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 1996.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 38a. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015.

SILVA, Pedro Melo da. **Os Incentivos Fiscais como Instrumento de Desenvolvimento**. Belém: SUDAM, 1978.

SILVEIRA, Alexandre Coutinho da. **O direito financeiro e a redução de desigualdades**. Belo Horizonte, São Paulo: D'Plácido, 2020.

SILVEIRA, Alexandre Coutinha da; SCAFF, Fernando Facury. Incentivos Fiscais na Federação Brasileira. MACHADO, Hugo de Brito (Org.). **Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais**. São Paulo: Malheiros, 2015.

SILVEIRA, Rodrigo Maito da. **Tributação e Concorrência** – Série Doutrina Tributária Vol. IV – São Paulo: Quartier Latin, 2011.

SIQUEIRA, Natércia Sampaio; XEREZ, Rafael Marcílio. As questões de extrafiscalidade tributária nas democracias contemporâneas. In: MACHADO, Hugo

de Brito (Org.). **Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais**. São Paulo: Malheiros, 2015.

SMITH, Adam. **A riqueza das nações: investigação sobre sua natureza e suas causas**. Vol. I Trad. Luiz João Baraúna. São Paulo: Nova Cultural, 1996.

SOARES, Sergei Suarez Dillon. O ritmo na queda da desigualdade no Brasil é aceitável? **Revista de Economia Política**, vol. 30, nº 3 (119), julho-setembro/2010.

STOTSKY, Janet G. **Gender Bias in Tax Systems**. Washington, D.C.: International Monetary Fund, 1996.

STREECK, Wolfgang. **Tempo comprado. A crise adiada do capitalismo democrático**. Coimbra: Conjuntura Actual, 2013.

TAVARES, André Ramos. **Direito Constitucional Econômico**. São Paulo: Saraiva, 2013.

TIMM, Luciano Benetti. Qual a maneira mais eficiente de prover direitos fundamentais: uma perspectiva de direito e economia? In: SARLET, Ingo Wolfgang; e TIMM, Luciano Benetti (Org.). **Direitos Fundamentais: orçamento e reserva do possível**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito Tributário**. 18 ed. V. I. Trad. por Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008.

TOLEDO, Luciano Corrêa. A interpretação de normas de isenção tributária destinadas a pessoas com deficiência. In: SERRANO, Mônica de Almeida Magalhães. **Tratado das Imunidades e Isenções Tributárias**. São Paulo: Verbatim, 2011.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional financeiro: teoria da constituição financeira**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

\_\_\_\_\_. Desigualdade de gênero e na tributação da mulher prejudicam desenvolvimento. **Consultor Jurídico**, 12 de junho de 2019. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2019-jun-12/consultor-tributario-desigualdade-tributacao-mulher-prejudicam-desenvolvimento> Acesso em 19 de novembro de 2020.

\_\_\_\_\_. Constituição financeira e o federalismo cooperativo brasileiro. In: SCAFF, Fernando Facuy; et al (org.) **Federalismo(s) em juízo**. São Paulo: Noeses, 2019.

TÔRRES, Ricardo Lobo. O Conceito Constitucional de Tributo. In: TORRES, Heleno (Coord.). **Teoria Geral da Obrigação Tributária**. Estudos em homenagem ao Professor José souto Maior Borges. São Paulo: Malheiros, 2005.

\_\_\_\_\_. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário**. Vol I. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

\_\_\_\_\_. **O direito ao mínimo existencial**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

\_\_\_\_\_. Princípio da Isonomia, os incentivos do ICMS e a Jurisprudência do STF sobre a guerra fiscal. In: Martins, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). **Incentivos Fiscais - Questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal**. São Paulo: MP Editora, 2007.

\_\_\_\_\_. A política industrial na Era Vargas e a Constituição de 1988. In: SANTI, Eurico Diniz de (Org.) **Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas**. São Paulo: Saraiva, 2008.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 6a. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

VASQUES, Sérgio. Capacidade Contributiva, Rendimento e Patrimônio. **Revista fórum de direito tributário – RFDT**, Ano 2, N. 11, Belo Horizonte: set/out., 2004.

VELLOSO, Andrei Pitten. A tributação da família no Brasil à luz dos princípios constitucionais. In: **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**, Belo Horizonte, ano 8, n. 46, p. 65 – 86, jul/ago, 2010.

VERDÚ, Pablo Lucas. **Estimativa y política constitucionales: los valores y los principios rectores del ordenamiento constitucional español**. Madrid: Universidade Complutense de Madrid, 1984.

\_\_\_\_\_. **Teoría de la constitución como ciencia cultural**. 2a. ed. Madrid: Dykinson, 1998.

VIEIRA, Oscar Vilhena. A naturalização da desigualdade. Opinião – **Folha de São Paulo**, 30 set. 2017.

WEBER, Thadeu. **A ideia de um 'mínimo existencial' de J. Rawls**. *Kriterion*. v. 54, 2013.

WICKSELL, Knut. A new principle of just taxation. In: MUSGRAVE, Richard A.; PEACOCK, Alan (editores). **Classics in the Theory of Public Finance**. New York: St. Martin's Press, 1958.

YAMASHITA, Douglas; TIPKE, Klaus. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.

ZILVETTI, Fernando Aurélio. Globalização e regulação - flexibilização do princípio da legalidade. In: BONILHA, Paulo; COSTA, Alcides Jorge; SCHOUERI, Luls Eduardo (Coord.). **Revista de Direito Tributário atual**. n. 21. São Paulo: Dialética, 2007.