

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE DIREITO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

Bruno A. François Guimarães

**LIMITES À CONCESSÃO DE INCENTIVOS FISCAIS: DOS CONTROLES
FORMAIS AOS CONTROLES MATERIAIS**

Porto Alegre
2021

BRUNO A. FRANÇOIS GUIMARÃES

**LIMITES À CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS: DOS CONTROLES
FORMAIS AOS CONTROLES MATERIAIS**

Dissertação apresentada à Faculdade de Direito
da Universidade Federal do Rio Grande do Sul,
como requisito parcial para a obtenção do título
de Mestre em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Luiz Felipe Silveira Difini
Coorientador: Prof. Dr. Andrei Pitten Velloso

Porto Alegre
2021

BRUNO A. FRANÇOIS GUIMARÃES

**LIMITES AO PODER DE NÃO TRIBUTAR: DOS CONTROLES FORMAIS AOS
CONTROLES MATERIAIS**

Dissertação apresentada à Universidade Federal
do Rio Grande do Sul, como requisito parcial
para a obtenção do título de Mestre em Direito.

Aprovada em _____ de _____ de _____.

BANCA EXAMINADORA:

Prof. Dr. Luiz Felipe Silveira Difini – Orientador

Prof. Dr. Andrei Pitten Velloso - Coorientador

Nome do Professor

Nome do Professor

“Há poucas coisas piores, e menos produtivas, que um departamento de engenharia que produz, com eficiência, projetos maravilhosos para o produto errado. Trabalhar nas coisas certas é que torna o trabalho intelectual eficaz.” (DRUCKER, 2015, p. 18).

RESUMO

O presente trabalho consiste na sistematização de controles à concessão de benefícios fiscais, organizados em duas categorias: formais e materiais. Demonstrar-se-á que a intervenção estatal no mercado não somente é positiva como necessária, desde que observadas certas condições. Dentre todas as formas que o Estado possui de intervir na economia, a concessão de benefícios fiscais é tão relevante quanto problemática, pois causa diversos impactos nos setores econômicos por si atingidos. Portanto, tendo em vista os impactos causados a diversos direitos fundamentais, tais como isonomia, livre iniciativa e livre concorrência, necessário perquirir de controles à sua concessão.

Os controles formais são agrupados em três grandes grupos: (1) controle de forma: necessidade lei *stricto sensu* para concessão de benefícios fiscais; (2) controle de transparência: necessidade de exposição e quantificação das renúncias fiscais nas leis orçamentárias; (3) controle de impacto orçamentário: necessidade de demonstração da adequação orçamentária ou de medidas compensatórias. Já os controles materiais são sistematizados da seguinte forma: (1) isonomia tributária: necessidade de justificação às discriminações; (2) proporcionalidade nos impactos causados à livre iniciativa e livre concorrência; (3) controle das finalidades e dos efeitos dos benefícios fiscais.

Com isso, pretende-se demonstrar que a concessão de benefícios fiscais deve se sujeitar a debates e controles muito mais amplos e complexos do que aqueles a que comumente submetida, os quais dizem respeito à sua legitimidade não somente formal-orçamentária, mas também no que diz respeito ao cotejo de seus propósitos perante a Constituição Federal.

Palavras-chave: Benefícios Fiscais, Controles, Direitos Fundamentais, Orçamento Público

ABSTRACT

The present work consists of the systematization of controls to the granting of tax benefits, organized in two categories: formal and material. It will be demonstrated that state intervention in the market is not only positive but necessary, provided that certain conditions are observed. Among all the mediums the state has to intervene in the economy, the granting of tax benefits is as relevant as it is problematic, as it causes several impacts in the economic sectors affected by it. Therefore, given the impacts caused to several fundamental rights, such as equality, free initiative, and free competition, it is necessary to investigate controls to its concession.

Formal controls are grouped into three major groups: (1) form control: the need for a *stricto sensu* law to grant tax benefits; (2) transparency control: the need for exposure and quantification of tax waivers in budget laws; (3) control of budgetary impact: the need to demonstrate budgetary adequacy or compensatory measures. Material controls are systematized as follows: (1) tax equality: the need to justify discrimination; (2) proportionality in the impacts caused to free initiative and free competition; (3) control of the purposes and effects of tax benefits.

With this, it is intended to demonstrate that the granting of tax benefits should be subject to much broader and more complex debates and controls than those to which it is commonly submitted, which concern its legitimacy, not only formal-budgetarily but also concerning the comparison of its purposes before the Federal Constitution.

Keywords: Tax Benefits, Controls, Fundamental Rights, Public Budget

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	9
CAPÍTULO 1: TRIBUTAÇÃO E INTERVENÇÃO ESTATAL NO ESTADO FISCAL .	14
1.1 O dever fundamental de recolher tributos e o custo dos direitos.....	14
1.2 A intervenção estatal no mercado como forma de resguardo dos direitos fundamentais: possibilidades e limites	24
1.3 Os impactos da tributação como instrumento de intervenção estatal	36
1.4 A extrafiscalidade e a função indutora das normas tributárias: características, riscos e controles	42
1.5 O poder de não tributar – benefícios e incentivos fiscais: conceito e formas de manifestação	54
1.6 Aproximações e diferenças entre despesas diretas e benefícios fiscais	65
CAPÍTULO 2: OS CONTROLES FORMAIS À CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS: FORMA DE INSTITUIÇÃO, O GASTO TRIBUTÁRIO E SEUS IMPACTOS ORÇAMENTÁRIOS	73
2.1 O controle de forma: necessidade de instituição de benefícios fiscais por lei <i>stricto sensu</i> (art. 150, §6º, cf/88).....	76
2.1.1 A necessidade de lei em sentido estrito e o procedimento orçamentário.....	78
2.1.2 Que a lei em sentido estrito seja específica	87
2.2 O controle de transparência: a exposição e a quantificação das renúncias fiscais (art. 165, §6º, da CF/88).....	90
2.3 O controle de impacto orçamentário: a necessidade de demonstração de ausência de impacto ou de medidas compensatórias (art. 14, LRF)	98
2.3.1 O alcance do Art. 14, da LRF: os benefícios fiscais abrangidos pela sua exigência de compensação orçamentária	107
2.3.2 O Art. 14, da LRF, e os benefícios fiscais a “custo zero”	111
CAPÍTULO 3: OS CONTROLES MATERIAIS À CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS: ANÁLISE DO SEU CONTEÚDO, FINALIDADES E EFEITOS	114
3.1 O princípio da isonomia tributária como limite material a discriminações injustificadas na concessão de benefícios fiscais e o problema do poder judiciário como “legislador positivo”	115
3.2 A proporcionalidade da restrição à livre iniciativa e a livre concorrência como limites materiais às normas concessivas de benefícios fiscais	132

3.3 O controle das finalidades e dos efeitos das normas concessivas como um <i>duplo controle</i> à efetividade dos benefícios fiscais	153
CAPÍTULO 4: A POSSÍVEL APLICAÇÃO PRÁTICA DOS CONTROLES MATERIAIS ÀS NORMAS CONCESSIVAS DE BENEFÍCIOS FISCAIS – ANÁLISE DE CASOS	178
4.1 1º Caso: A concessão de crédito presumido de PIS/COFINS aos produtores de leite, com exceção às cooperativas agroindustriais do setor lácteo	179
4.2 2º Caso: A concessão de crédito presumido de IPI para as montadoras atuantes no setor automobilístico localizadas nas regiões norte, nordeste e centro-oeste do país, desde que habilitadas perante o poder executivo em data já passada quando da sua instituição (31.05.1997)	185
4.3 3º Caso: A redução para alíquota zero do Imposto de Importação para determinadas armas de fogo	192
CONCLUSÃO	199
BIBLIOGRAFIA	202

INTRODUÇÃO

O Brasil é, notoriamente, um país de privilégios.

Há no país uma histórica confusão do Público com o Privado – uma “privatização” do público¹ – e um enorme *déficit* de impessoalidade por parte da Administração Pública.² Essa realidade contribui, desde há muito tempo, com problemas que geraram a monumental crise orçamentária que as notícias dão conta e que todos nós sentimos no nosso dia-a-dia.

Trata-se de problema tão presente e tão antigo que, de tão óbvio, tornou-se monótono. Trata-se de algo que, no jargão popular, “todo mundo sabe, mas ninguém faz nada a respeito”. A verdade é que o Brasil ser um país de privilégios se tornou algo tão evidente, tão óbvio e tão banal, que faz sentido lhe atribuir a criativa metáfora cunhada por Nelson Rodrigues: o *óbvio ululante*.³

Óbvio significa aquilo que é claro, intuitivo, manifesto, patente, axiomático, evidente, incontestável; aquilo que é de fácil compreensão, que não se pode pôr em dúvida, que salta aos olhos, que rebenta à vista. Já *ululante* é um adjetivo que deriva do verbo ulular, que significa aquele que emite ruídos, como uivos; que uiva: animal ululante; tempestade ululante. Óbvio ululante se trata, portanto, de uma expressão hiperbólica, remetendo àquilo que é “evidentemente evidente” ou “obviamente óbvio”.

Nelson Rodrigues disse que “todo óbvio é ululante”.⁴ Verdade ou não, algumas obviedades são tamanhas a ponto de nós nos acostumamos a elas e deixamos de lhes prestar a devida atenção.⁵

Tornamo-nos, portanto, cegos ao óbvio e às suas evidentes consequências. Trata-se, a bem da verdade, de uma “meta cegueira”, ou uma “cegueira de segundo nível”, pois acabamos por nos tornar cegos quanto à nossa própria cegueira.⁶ Assim, ao mesmo tempo em que todos

¹Sobre o tema do patrimonialismo no Brasil, vide: FAORO, Raymundo. *Os Donos do Poder: formação do patronato político brasileiro*. 5ª Ed., São Paulo: Globo, 2012.

² Sobre o “personalismo” no Brasil, vide: HOLLANDA, Sérgio Buarque de. *Raízes do Brasil*. São Paulo: Companhia das Letras, 1995.

³ Esse título foi dado pelo autor a uma coleção de crônicas originalmente publicadas como “Confissões” no jornal O Globo, entre novembro de 1967 e agosto de 1968. Vide: RODRIGUES, Nelson. *O Óbvio Ululante*. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2017.

⁴ Em “Flor de Obsessão”.

⁵ Os perigos de tal banalização são brilhantemente expostos pela expressão “banalidade do mal”, de Hannah Arendt, em *Eichmann em Jerusalém: um relato sobre a banalidade do mal*. São Paulo: Companhia das Letras, 1999. Obviamente que não se está a fazer nenhum paralelo das circunstâncias tratadas pela autora com o objeto do presente trabalho, mas apenas expondo que a banalização do evidente pode redundar em situações extremas, como a história já tratou de demonstrar.

⁶ Essa alegoria remete à “cegueira branca” do clássico de José Saramago, *Ensaio sobre a Cegueira*. São Paulo: Companhia das Letras, 1995.

sabemos que o Brasil é um país de privilégios, acabamos por esquecer e ignorar isso, normalizando e banalizando tal fato.

Este trabalho é uma singela tentativa de colaborar na construção de um ferramental jurídico que minimize os impactos do óbvio ululante que é o fato de ser o Brasil um país de privilégios. Melhor explicando, o objeto deste trabalho é a tentativa de sistematizar controles de ordem formal e material à concessão de benefícios fiscais pelo Governo, matéria que sabidamente é um *ponto cego* no que diz respeito à sindicância dos motivos de suas concessões e acompanhamento de seus efeitos e realizações.

A intervenção estatal no mercado é assumida neste trabalho não somente como positiva, mas também como necessária, desde que observadas certas condições. A intervenção estatal somente se justifica, sob uma perspectiva jurídica, enquanto forma de realização de direitos fundamentais⁷, sendo o seu resguardo a causa e consequência de qualquer intervenção que se queira legítima.

Dentre todas as formas que o Estado possui de intervir na economia, dar-se-á atenção à intervenção pela tributação, especialmente por meio da concessão de benefícios e incentivos fiscais. Com efeito, benefícios e incentivos fiscais têm grande impacto no mercado e, sobretudo, na vida dos cidadãos, razão pela qual não podem ser concedidos despropositadamente, existindo limites. Estes devem ser verificados e controlados pelas autoridades competentes.

A concessão de benefícios e incentivos fiscais é questão que historicamente conta com poucos controles, pois lhe é reconhecida uma blindagem pela discricionariedade que o Governo tem no que diz respeito à sua instituição. Efetivamente, renunciar de receitas para ver logrados determinados objetivos é matéria típica de política fiscal, de forma que o Governo deve gozar de liberdade na sua instituição.

Isso, todavia, não pode significar confundir liberdade responsável, pautada por critérios objetivos e finalidades claras, com uma liberdade caprichosa, pautada por critérios subjetivos de quem os concede e visando a favorecimentos privativos de quem os recebe. Um benefício ou incentivo fiscal deturpado por favorecimentos nada mais é do que um verdadeiro privilégio, como aqueles que todos sabemos existir, mas já nos acostumamos a ignorar.

Um benefício ou incentivo fiscal, para ser um odioso privilégio, não necessariamente precisa ser um deliberado ato de favorecimento, mas pode ser, também, uma inconsequente

⁷ CALIENDO, Paulo. A Extrafiscalidade como Instrumento de Implementação de Direitos Fundamentais Sociais no Brasil. In: STRAPAZZON, Carlos Luiz; TRAMONTINA, Rodrigo Goldschmidt, Robison. (Org.). *Teoria geral e mecanismos de efetividade no Brasil e na Espanha*: Tomo I (Série Direitos Fundamentais Sociais).Joaçaba: Editora Unoesc, 2013, p. 185-186.

renúncia de receitas públicas sem objetivos claros ou sistemática definida. Noutros termos, não só por mesquinha “privatização do público”, mas também por inconsequente generosidade um benefício fiscal pode vir a ser um privilégio.

Assim, objetivando reconhecer os benefícios e incentivos fiscais enquanto importantes ferramentas de política fiscal e os resguardar de serem transformados em meros privilégios descompassados do que estabelece a Constituição Federal é que se propõe a instituição de controles de ordem formal e de ordem material à sua concessão e acompanhamento.

Para tanto, este trabalho é dividido em quatro capítulos.

No primeiro Capítulo, analisa-se a relação da tributação com a adoção de políticas públicas pela Administração Pública, visando à realização de direitos fundamentais. Expor-se-á que o recolhimento de tributos é uma necessidade para que se possa cogitar do desenvolvimento econômico e social, tratando-se a tributação como uma forma de intervenção do Estado no mercado.

Tal intervenção (que não pode ser desacompanhada de justificativas que a tornem legítima) pode se dar de diferentes formas, merecendo especial destaque a adoção de medidas extrafiscais pelo Estado. Ou seja, o uso de tributos visando não precipuamente à arrecadação, mas, por exemplo, à indução de comportamentos pelos particulares que contribuam com a realização dos objetivos constitucionalmente estabelecidos para nossa sociedade. Dentre as medidas extrafiscais, dar-se-á especial atenção às normas concessivas de benefícios e incentivos fiscais, procurando conceituá-las e diferenciá-las de figuras análogas.

No segundo Capítulo, analisar-se-ão os *controles formais* à concessão de benefícios e incentivos fiscais. Tais controles serão agrupados em três grandes grupos: (1) controle de forma: necessidade da lei *stricto sensu* para concessão de benefícios e incentivos fiscais; (2) controle de transparência: necessidade de exposição e quantificação das renúncias fiscais nas leis orçamentárias; (3) controle de impacto orçamentário: necessidade de demonstração da ausência de impacto orçamentário ou de medidas compensatórias.

Tais controles têm uma forte presença no âmbito do processo legislativo e em áreas típicas do Direito Financeiro, sendo mais relevantes do que se pode cogitar em um primeiro momento. Todavia, pretende-se expor que não são suficientes para um controle efetivo dos benefícios e incentivos fiscais, pois não dizem respeito ao seu conteúdo propriamente dito.

Exemplificando, poderia um benefício concedido por lei, cujo impacto orçamentário é publicizado e compensado por outras medidas, implicar na isenção de Imposto Sobre Produtos Industrializados – IPI para contribuintes que tenham sido colegas de faculdade do gestor público que o institui? Evidente que não, de forma que se tem, por meio deste exemplo

extremado e absurdo, a demonstração de que se faz necessário perquirir do conteúdo do próprio benefício em si mesmo considerado.

Qual a finalidade que se pretende alcançar? Por que se decidiu por conceder o benefício ou incentivo a certo grupo de contribuintes ou a determinado setor da economia? Por que excluir determinados contribuintes da norma exonerativa? Estes são apenas alguns questionamentos que precisam ser respondidos para que a legitimidade do benefício fiscal possa ser verificada.

Assim, no terceiro Capítulo, pretende-se expor os controles materiais que devem ser aplicados às normas concessivas de benefícios fiscais. Tais controles não têm a pretensão de serem taxativos, mas se entende que são suficientemente amplos e, ao menos em princípio, suficientes para contemplar o propósito de efetivo controle de tais normas.

Portanto, tem-se que as normas concessivas de benefícios e incentivo fiscais precisam se submeter ao controle da isonomia tributária, no sentido de ter uma justificativa para o tratamento discriminatório que se queira instituir; à demonstração da proporcionalidade na restrição aos princípios da livre iniciativa e livre concorrência que todo benefício e incentivo fiscal necessariamente acarretam; e, ao controle da legitimidade da finalidade pretendida e acompanhamento de seus efeitos, construindo-se um duplo controle à efetividade da política pública operacionalizada por meio da instituição de um benefício ou incentivo fiscal.

No quarto Capítulo, realizar-se-á a análise prática dos controles materiais sistematizados, aplicando-os em alguns casos que se entende bastante ilustrativos. Os casos ilustram diferentes situações, como benefícios e incentivos que não tiveram seus conteúdos sindicados de forma alguma ou casos que foram efetivamente analisados no seu mérito, mas de forma que talvez não tenha sido a melhor possível, ao menos se tomado como premissa a construção proposta neste trabalho. Ou seja, pretende-se evidenciar os problemas identificados neste trabalho a partir de casos práticos, bem como demonstrar como os controles ora sistematizados poderiam contribuir.

Normas concessivas de benefícios e incentivos fiscais são constantemente alvo de críticas e questionamentos, não à toa. O impacto que tais normas podem gerar a todos, em decorrência de sua relevância na constituição do orçamento público, é inquestionável, de forma que cogitar novos controles a tais normas, constitucionalmente orientados, soa como medida de evidente relevância e urgente consecução.

Noutros termos, que normas concessivas de benefícios e incentivos fiscais precisam ser submetidas a controles efetivos, trata-se de um óbvio ululante. Tão evidente que, costumeiramente, banalizado e ignorado. Assim, o objetivo do presente trabalho é contribuir na construção de critérios para o controle à concessão de benefícios e de incentivos fiscais.

CAPÍTULO 1: TRIBUTAÇÃO E INTERVENÇÃO ESTATAL NO ESTADO FISCAL

1.1 O dever fundamental de recolher tributos e o custo dos direitos

Parece inegável que, apesar da relevância que o tema dos deveres fundamentais possui, seu estudo e aprofundamento estão muito aquém daqueles direcionados aos direitos fundamentais. A isso, atribui-se como causa o fato de ter o mundo sofrido com abusos de muitos regimes totalitários no séc. XX, de forma que os estudos em direito tenderam ao aprofundamento dos direitos e garantias que os cidadãos têm em face do Poder Estatal.⁸

Embora tal fato seja historicamente justificado, isso acabou por gerar diversas imprecisões quanto à delimitação e caracterização dos deveres fundamentais, muitas vezes lhes negando autonomia ou concebendo os mesmos como meras manifestações de soberania estatal.⁹ Nada mais equivocado.

Os deveres fundamentais são conceituados por Casalta Nabais da seguinte forma:

(...) podemos definir os deveres fundamentais como deveres jurídicos do homem e do cidadão que, por determinarem a posição fundamental do indivíduo, têm especial significado para a comunidade e podem por esta ser exigidos. Uma noção que, decomposta com base num certo paralelismo com o conceito de direitos fundamentais, nos apresenta os deveres fundamentais como posições jurídicas passivas, autónomas, subjectivas, individuais, universais e permanentes e essenciais.¹⁰

Logo, a noção de dever fundamental está atrelada à percepção de que existem certas exigências que devem ser demandadas de todos, de forma compulsória, como forma de resguardo da própria coletividade. Tais deveres são tidos como bons e necessários por si mesmos, motivo pelo qual a sua observância independe da vontade dos particulares, pressupondo-os como uma necessidade para manutenção e subsistência da própria coletividade.

Neste sentido são as lições de Vítor Faveiro, que faz um paralelo do dever fundamental de recolher tributos com o imperativo categórico kantiano:

Mas importa não confundir: para que exista o dever ético de contribuir e a sua correspondente qualidade de elemento de direito natural, não é indispensável que as pessoas sintam e reconheçam individualmente a existência desse dever. Ele “existe” por si, só porque existe a pessoa como ser social e evolutivo, mesmo que cada um dos

⁸ Neste sentido, Casalta Nabais aponta que o fato de boa parte das Constituições europeias terem sido editadas após a queda de regime totalitários, poderia justificar, historicamente, a prevalência dos estudos sobre os direitos fundamentais face aos deveres fundamentais. NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Lisboa: Almedina, 1998, p. 16-17.

⁹ Ibidem, p. 21

¹⁰ Ibidem, p. 64

indivíduos o não sinta ou o não queira. O dever não é um elemento gerado pela consciência da pessoa é um valor que a ela se impõe; é um imperativo categórico, segundo Kant ou uma idéia não criada, mas encontrada pela pessoa só porque é pessoa, segundo a filosofia grega e, no caso, um ente social. Pode pois, o cidadão não sentir ou não reconhecer o dever de contribuir, que nem por isso ele deixa de ser um dever e um elemento de direito natural e como tal, base e elemento do próprio direito positivo que o Estado venha a criar.¹¹

Vê-se, portanto, que apesar da relação dos deveres fundamentais com os direitos fundamentais, são tais institutos autônomos dentre si. Apesar de uma vulgar compreensão dos deveres fundamentais como meros limites dos direitos fundamentais, tal concepção peca por não compreender a integralidade do que sejam os deveres fundamentais, negando-lhes precisamente sua fundamentalidade.¹² Uma vez mais recorreremos às lições de Casalta Nabais, que expressa com maestria a autonomia dos deveres fundamentais:

Deste modo, os deveres fundamentais constituem uma categoria constitucional própria, expressão imediata e directa de valores e interesses comunitários diferentes e contrapostos aos valores e interesses individuais consubstanciados na figura dos direitos fundamentais. O que não impede, e embora isso pareça paradoxal, que os deveres fundamentais ainda integrem a matéria dos direitos fundamentais, pois que, constituindo eles a activação e mobilização constitucionais das liberdades e património dos titulares dos direitos fundamentais para a realização do bem comum ou do interesse público (primário), se apresentam, em certa medida, como um conceito correlativo, **contrates**, delimitador do conceito de direitos fundamentais. Conceito esse que, não obstante não se configurar como o contapolo ou os antípodas dos direitos fundamentais, também não está orientado para a definição do estatuto constitucional do indivíduo e, consequentemente, da posição proeminente que nele ocupam os seus direitos ou *status activi*.¹³

Num Estado Democrático de Direito, que se justifica por e pela realização dos direitos fundamentais do ser humano, surge como evidente que a Administração Pública passa a ter de arcar com enormes custos para observar a normatividade de tais direitos. Portanto, para que todos possam ter sua condição de sujeitos de direitos assegurada, é preciso que todos, na medida de suas capacidades e em conformidade com os ditames constitucionais, contribuam para o

¹¹ FAVEIRO, Vítor. *O Estatuto do Contribuinte – a pessoa do contribuinte no Estado Social de Direito*. Coimbra: Coimbra Editora, 2002, p. 229.

¹² “Os deveres fundamentais reconduzem-se a normas jurídico-constitucionais autônomas que podem até relacionar-se com o âmbito normativo de vários direitos. Mesmo quando alguns deveres fundamentais estão conexos com direitos – dever de defesa do ambiente, dever de educação dos filhos – não se pode dizer que estes deveres constituem ‘restrições’ ou ‘limites imanentes’ dos direitos com ele conexos. O dever de defesa do ambiente não é uma ‘restrição do direito ao ambiente’, o dever de educação dos filhos não é um ‘limite imanente’ do direito de educação dos pais. Se isso fosse assim, os deveres fundamentais deixariam de ser uma categoria constitucional autônoma”. CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 5ª Ed., Coimbra: Almedina, 2001, p. 529.

¹³ NABAIS, José Casalta. Op. Cit., p. 38

fomento de tal contexto, estando nos tributos a principal forma que o Estado tem de obter recursos.¹⁴

Segundo Casalta Nabais, há quatro modelos de Estado no que diz respeito à forma preponderante de custeios das despesas públicas. São eles o Estado Patrimonial, Estado Empresário, Estado Tributário e Estado Fiscal, os quais se caracterizam, respectivamente, pela obtenção de receitas provenientes do próprio patrimônio ou propriedade, da exploração de atividades econômicas monopolizadas pelo Estado ou hegemônicas, pelo uso de tributos predominantemente bilaterais (taxas) e pelo financiamento “essencialmente com base na figura dos tributos unilaterais ou impostos”.¹⁵

No caso do Brasil, assim como na maioria dos países ocidentais, tem-se a configuração de um Estado Fiscal, “cuja receita é principalmente (não exclusivamente) obtida a partir da instituição e cobrança de impostos”,¹⁶ sendo de se destacar que em tal modalidade de configuração estatal, considerando a característica participação do Estado nos ganhos produzidos pelos particulares, há uma ampla liberdade de atuação econômica, do que decorrem, no Brasil, os direitos fundamentais à livre iniciativa e livre concorrência, especialmente caros ao objeto do presente trabalho.

Há, portanto, uma clara separação entre o Estado e a efetiva atuação econômica (salvo, naturalmente, casos específicos e excepcionais),¹⁷ de forma que é dado aos particulares ampla liberdade de atuação econômica e, em contrapartida, exige-se o pagamento de tributos como forma de participação estatal no exercício de tais atividades e, principalmente, como forma de custeio dos gastos públicos, tão necessários para a efetivação de políticas públicas e para a realização dos direitos fundamentais dos cidadãos.¹⁸

¹⁴ Para uma análise histórica das formas de concepção do Estado até se chegar ao Estado Democrático de Direito, com o respectivo papel da Administração Pública e o papel da tributação, ver: CARDOSO, Alessandro Mendes. *O Dever Fundamental de Recolher Tributos no Estado Democrático de Direito*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, pp. 45-185.

¹⁵ NABAIS, José Casalta. Da Sustentabilidade do Estado Fiscal. In NABAIS, José Casalta; SILVA, Suzana Tavares da (Coord.). *Sustentabilidade Fiscal em Tempos de Crise*. Coimbra: Almedina, 2011, p. 12. O autor desenvolve sua concepção de Estado Fiscal em diversas de suas obras e publicações, como, por exemplo: A Face Oculta dos Direitos Fundamentais: os deveres e os custos dos direitos. *Revista da AGU*, ano 01, n. 01, de março/junho de 2002.

¹⁶ ROCHA, Sergio André. *Fundamentos do Direito Tributário Brasileiro*. Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito, 2020, p. 12.

¹⁷ Neste sentido, bem definindo o que se deve entender por Estado Fiscal: “o Estado Fiscal parte do pressuposto de que existe uma separação entre Estado e Sociedade e mais especificamente entre o indivíduo e a esfera pública. Não se trata de uma oposição entre ambos, mas de uma separação irreduzível entre essas duas esferas. Dessa forma, a sustentação financeira do Estado depende da busca de recurso na economia por meio da cobrança de tributos.” (CALIENDO. Paulo. *Direito Tributário e Análise Econômica do Direito*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 145).

¹⁸ Não se ignora aqui que há no Brasil uma verdadeira desvirtuação do uso das espécies tributárias, com a banalização do uso de contribuições sociais como se impostos fossem, dada a “gambiarra” financeira que é a Desvinculação das Receitas da União – DRU. Isso, todavia, em nada interfere na sua caracterização como Estado Fiscal e, principalmente, no que diz respeito aos seus corolários. Aprofundar o tema seria tergiversar do foco do

Evidentemente que os direitos fundamentais delineiam o exercício da cidadania numa sociedade que se quer “democrática e de direito”,¹⁹ mas tal exercício somente é pleno quando conciliado com deveres também fundamentais, dentre os quais se destaca o de recolher tributos. Recolher tributos é um dever de todos, nos limites de suas respectivas capacidades contributivas, não por uma questão de sacrifício do particular x arbítrio de Poder, mas sim porque fazê-lo é o preço que todos devem pagar como forma de exercício da cidadania, para a existência de um Estado, de uma vida em sociedade e da asseguuração de efetividade dos direitos fundamentais a todos.²⁰

Neste sentido, eis as lições de Alessandro Mendes Cardoso:

(...) o cumprimento desse dever está diretamente vinculado à possibilidade concreta de efetivação dos direitos fundamentais assegurados aos cidadãos brasileiros. Ao invés de uma dualidade direito x dever, tem-se na verdade uma interface, em que o dever de contribuir de cada um, corresponde a um direito dos demais. Trata-se de uma verdadeira responsabilidade social e não mais de simples dever em face do aparato estatal. Ao sonegar tributos devidos, o contribuinte não está apenas descumprindo uma exigência legal exigível pelas autoridades fazendárias, mas também, e principalmente, quebrando o seu vínculo de responsabilidade.²¹

Aqui, contudo, uma ressalva precisa ser feita. Alguns autores são adeptos do posicionamento de que o dever fundamental de recolher tributos é corolário de um dever/princípio de solidariedade.²² Há, inclusive, manifestações do STF acolhendo a existência

presente trabalho, mas, sobre o assunto, vide: MANSUR, Débora Ottoni Uébe. *A Desvinculação das Receitas da União: elementos e (in)constitucionalidade*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018.

¹⁹ “A imbricação dos direitos fundamentais com a idéia específica de democracia é outro aspecto que impende seja ressaltado. Com efeito, verifica-se que os direitos fundamentais podem ser considerados simultaneamente pressupostos, garantia e instrumento do princípio democrático da autodeterminação do povo por intermédio de cada indivíduo, mediante o reconhecimento do direito de igualdade (perante a lei de oportunidades), de um espaço de liberdade real, bem como por meio da outorga do direito à participação (com liberdade e igualdade), na conformação da comunidade e do processo político, de tal sorte que a positivação e a garantia do efetivo exercício de direitos político (no sentido de direitos de participação e conformação do *status* político) podem ser considerados o fundamentos funcional da ordem democrática e, neste sentido, parâmetro de sua legitimidade.” SARLET, Ingo Wolfgang. *A Eficácia dos Direitos Fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional*. 10ª Ed., rev., atual. e ampl.; 3ª tir. Livraria do Advogado: Porto Alegre, 2011, p. 61.

²⁰ Neste sentido: “O dever de pagar impostos é um dever fundamental. O imposto não é meramente um sacrifício, mas sim, uma contribuição necessária para que o Estado possa cumprir suas tarefas no interesse do proveitoso convívio de todos os cidadãos.” TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 13. “Como dever fundamental, o imposto não pode ser encarado nem como um mero *poder* para o estado, nem como um mero *sacrifício* para os cidadãos, constituindo antes o contributo indispensável a uma vida em comunidade organizada em *estado fiscal*. Um tipo de estado que tem na subsidiariedade da sua própria acção (económico-social) e no primado da autorresponsabilidade dos cidadãos pelo seu sustento o seu verdadeiro suporte.” NABAIS, José Casalta. Op. Cit., p. 659.

²¹ CARDOSO, Alessandro Mendes. Op. Cit., p. 147

²² Neste sentido, por todos, vide: YAMASHITA, Douglas. Princípio da Solidariedade em Direito Tributário. In GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (coord.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética., 2005, pp. 53-67. GODOI, Marciano Seabra de. Tributo e Solidariedade Social. In GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (coord.). Op. Cit. pp. 141-167. GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade Social e Tributação. In GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (coord.). Op. Cit., pp. 168-189.

de tal princípio, como quando do julgamento da ADIN 3.105, na qual se discutia a instituição pela EC 41/03 de contribuição previdenciária sobre aposentadorias e pensões pagas pelo setor público.²³

Ademais de outros pontos suscitados, na oportunidade o STF teve de aferir da constitucionalidade de tal contribuição sob a alegação de ausência de causa suficiente, argumento segundo o qual os servidores públicos já aposentados se encontrariam na condição de beneficiários do sistema previdenciário, pois já haviam contribuído durante seus anos na ativa. Logo, segundo a tese, a contribuição previdenciária deveria ser exigida apenas daqueles servidores que viessem a receber benefícios futuros, pois esta seria a sua causa de ser, mas jamais daqueles que já os estivessem recebendo.²⁴

A maioria dos ministros entendeu pela constitucionalidade da contribuição, baseando-se, dentre outros fundamentos, no princípio da solidariedade, que estaria expressamente referido no art. 40, da CF/88, com redação dada pela EC 41/03.²⁵ Neste sentido, lembra com acerto Marciano Seabra de Godoi que o Min. Sepúlveda Pertence já havia consignado, quando do julgamento da ADIN 1.441, que “contribuição social é um tributo fundado na solidariedade social de todos para financiar uma atividade estatal complexa e universal”, de forma a não aceitar o argumento dos inativos de que “já cumpriram o quanto lhes competia para obter o benefício da aposentadoria”.²⁶

A grande questão é que no que diz respeito às contribuições sociais, “a autorização para o exercício de uma tributação solidária encontra-se expressa no texto constitucional”,²⁷ de forma que o posicionamento do STF não se trata de uma mera invocação da solidariedade como causa autônoma e fundamento da tributação então em questão, mas sim o respeito a um elemento da própria hipótese de competência tributária constitucionalmente estabelecida.

Portanto, apesar de entendermos e concordarmos que o dever fundamental de recolher tributos guarda uma íntima relação com o financiamento da Administração Pública para a realização e proteção dos direitos fundamentais dos cidadãos, tem-se que, por conta do princípio

²³ ADI 3105, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Relator(a) p/ Acórdão: Min. CEZAR PELUSO, Tribunal Pleno, julgado em 18/08/2004, DJ 18-02-2005 PP-00004 EMENT VOL-02180-02 PP-00123 RTJ VOL-00193-01 PP-00137 RDDT n. 140, 2007, p. 202-203.

²⁴ Para uma análise ampla a respeito da contribuição exigida dos servidores inativos, vide: PAULSEN, Leandro; FERREIRA NETO, Arthur Maria. A Nova Contribuição de Inativos e Pensionistas. In *Revista da Procuradoria Geral do Estado do Rio Grande do Sul*, v. 27, 2003, pp. 35-57.

²⁵ Art. 40. Aos servidores titulares de cargos efetivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas suas autarquias e fundações, **é assegurado regime de previdência de caráter contributivo e solidário**, mediante contribuição do respectivo ente público, dos servidores ativos e inativos e dos pensionistas, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial e o disposto neste artigo. (sem grifos no original).

²⁶ GODOI, Marciano Seabra de. Op. Cit., p. 166.

²⁷ PAULSEN, Leandro; FERREIRA NETO, Arthur Maria. Op. Cit., p. 47.

da legalidade e da técnica legislativa adotada pela CF/88 ao dispor sobre competências tributárias, o princípio da solidariedade não é fundamento autônomo da tributação. O caso das contribuições sociais é específico e diferenciado no que diz respeito à solidariedade, pois é a própria Constituição Federal que define tal elemento como constitutivo (embora não suficiente) da sua hipótese de incidência.

Logo, o caso em questão de forma alguma demonstra a existência de um princípio da solidariedade que, de forma autônoma, faria valer um dever fundamental de recolher tributos. Pelo contrário, a solidariedade foi entendida como um elemento da competência para instituição de contribuições sociais, e justamente por isso é que foi aceita como autorizativa da cobrança da contribuição sobre servidores inativos. Logo, trata-se de caso que, a bem da verdade, reforça a importância da legalidade e dos limites das competências tributárias, desde que corretamente analisado.²⁸

Assim, anuímos com o entendimento de Humberto Ávila quanto ao ponto, que assim se posiciona:

O Estado não pode justificar a tributação com base direta e exclusivamente no princípio da solidariedade social. Isso porque o poder de tributar, na Constituição brasileira, foi delimitado, de um lado, por meio de regras que descrevem os aspectos materiais das hipóteses de incidência e, de outro, por meio da técnica da divisão de competências em ordinárias e residuais. (...)

Essas razões já são suficientes para demonstrar que, tendo a Constituição brasileira estabelecido, no art. 195, regras de competência, escolheu determinados fatos (e nenhum outro) e determinada forma (e nenhuma outra) para a instituição de contribuições sociais. Dito de outro modo: tivesse a Constituição apenas estabelecido o princípio da solidariedade social, sem prescrever o meio adequado para instituir tributos para financiar a seguridade social, o Poder Legislativo poderia escolher um dentre os meios disponíveis; tendo a Constituição, no entanto, escolhido a atribuição de poder por meio de regras de competência, o Poder legislativo está jungido **ao meio por meio preestabelecido**, sem poder para escolher qualquer outro.²⁹

²⁸ Em obra paradigmática sobre o tema, Martha Torfíbio Leão faz profunda análise das normas constitucionais pertinentes à análise do tema, contrapondo à noção de dever fundamental de recolher tributos um direito fundamental de economizar tributos. Em apertadíssima síntese, o que expõe a autora é que um suposto dever fundamental de recolher tributos baseado na capacidade contributiva dos contribuintes e em deveres de solidariedade é incompatível com o sistema tributário nacional, visto que o fundamento constitucionalmente estabelecido para a criação e exigência de tributos é a legalidade tributária, condicionada às regras de competência tributária. Vide: LEÃO, Martha Torfíbio. *O Direito Fundamental de Economizar Tributos: entre legalidade, liberdade e solidariedade*. São Paulo: Malheiros, 2018, especialmente pp. 180-202.

²⁹ ÁVILA, Humberto. Limites à Tributação com Base na Solidariedade Social. In GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (coord.). *Op. Cit.*, pp. 69-71.

Com efeito, a CF/88 se vale de regras como forma de instituir as normas de competência tributária,³⁰ as quais têm uma “função de trincheira”,³¹ no sentido de bloquear a discricionariedade quanto às formas possíveis de instituição de fontes de custeio tributárias, como bem demonstra Andrei Pitten Velloso:

[...] as normas atributivas de competências tributárias elencadas na Constituição brasileira constituirão casos centrais de *regras*. Não apresentam graus de abstração e generalidade da prescrição normativa significativamente elevados e revestem-se do caráter formal de proposições jurídicas, por apresentarem hipóteses e consequentes conectados. São dedutíveis facilmente do texto normativo constitucional. Contém ‘instruções vinculantes de tipo imediato para um determinado campo de questões’, constituindo preceitos jurídicos. Conquanto nem sempre seja uma tarefa singela, é viável precisar seus casos de aplicação com relativa segurança. Não constituem meros critérios, justificações ou causa de instruções, mas instruções vinculantes, ou seja, efetivas regras suscetíveis de aplicação. Carecem de conteúdo axiológico explícito ou de uma dimensão de peso nítida. Estabelecem consequências pré-determinadas para situações específicas, já que a construção de seu consequente é, em princípio, simples. Podem ser cumpridas ou não, na exata medida de seus teores, não constituindo, por isso, mandados de otimização. São normas imediatamente descritivas e com pretensão de decidibilidade e abrangência, cuja fundamentação há de dizer respeito à correspondência entre o conceito fático (construção conceitual do fato) e o normativo.³²

Tem-se, portanto, que o dever fundamental decorre do modelo de financiamento estatal adotado no Brasil, mas que naturalmente está condicionado às disposições constitucionais pertinentes ao Sistema Tributário Nacional.³³ As exações tributárias não têm por fundamento o princípio da solidariedade ou a mera manifestação de capacidade contributiva, mas sim as normas constitucionais que dispõem sobre competências para a instituição de tributos, a serem exercidas em conformidade aos ditames da legalidade tributária.³⁴

³⁰ “As regras são normas imediatamente descritivas, primariamente retrospectivas e com pretensão de decidibilidade e abrangência, para cuja aplicação se exige a avaliação de correspondência, sempre concentrada na finalidade que lhes dá suporte ou nos princípios que lhes são axiologicamente sobrejacentes, entre a construção conceitual da descrição normativa e a construção conceitual dos fatos”. ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 15ª Ed. ampl. e atualiz. São Paulo: Editora Malheiros, 2014, p. 78.

³¹ *Idem. Passim.*

³² VELLOSO, Andrei Pitten. *Conceitos e Competências Tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 153.

³³ “O dever fundamental de pagar tributos não está expresso em cláusula específica instituidora de deveres na Constituição Federal Brasileira. Ele decorre da previsão constitucional de todo o ‘Sistema Tributário Nacional’ (art. 145 a 162, CF). O estabelecimento das competências tributárias dos entes federados, a previsão dos tributos, bem como das garantias do contribuinte, por si só determinam a existência e dão os contornos do dever fundamental de pagar tributos.” ZAVASCKI, Francisco Prehn. *Os Deveres Fundamentais, o Custo dos Direitos e a Tributação*. In: *Direito Tributário em Questão*, vol. 02, Porto Alegre: Fundação Escola Superior de Direito Tributário – FESDT, 2008, p. 81.

³⁴ “o chamado ‘dever fundamental de pagar tributos’ representa, em si, apenas um dever moral, o qual sempre dependerá da positivação de regras jurídicas que especificarão quais tributos deverão ser pagos, ato de institucionalização esse que deverá sempre respeitar o restante do ordenamento jurídico. Por isso, o enunciado ‘dever fundamental de pagar tributos’ jamais deve ser lido, por si só, como uma norma de competência tributária”. (FERREIRA NETO, Arthur Maria. *Tributação e Punição como Pressupostos Civilizatórios*. In ADAMY, Pedro Agustín; FERREIRA NETO, Arthur Maria. (coord.). *Tributação do Ilícito*. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 24.

Relacionar o dever fundamental de recolher tributos com as disposições constitucionais instituidoras das regras de competência tributárias parece fazer mais sentido com uma característica amplamente reconhecida aos deveres fundamentais: sua taxatividade. Com efeito, é assente na doutrina que os deveres fundamentais, diferentemente dos direitos fundamentais, são taxativos e dependem de disposições infraconstitucionais para serem dotados de eficácia, diferentemente dos direitos fundamentais.³⁵

A bem da verdade, nada mais razoável, visto que apesar da relevância que os deveres fundamentais têm para a própria manutenção da sociedade, os mesmos operam a partir de restrições às liberdades dos cidadãos. Daí que a sua taxatividade e ausência de eficácia autônoma têm como razão de ser a impossibilidade de restrições à esfera de liberdade das pessoas que não com base em disposições constitucionais e por meio de um processo legislativo que lhes outorgue legitimidade.³⁶

Feitas estas considerações, tem-se que a fundamentalidade do dever de recolher tributos está atrelada ao fato de “os tributos constituírem condição *sine qua non* para a existência e manutenção do Estado Democrático de Direito e dos direitos fundamentais inerentes a tal sistema”.³⁷ Todavia, ressalta-se que tal dever fundamental não goza de eficácia autônoma, de forma que não autoriza, por si só, a instituição e/ou cobrança de tributos, realizando-se, apenas e tão somente, nos limites estabelecidos pelas normas constitucionais de competência tributária e conforme previsões instituídas em lei, à luz do princípio da legalidade tributária.³⁸

Via de regra, os direitos fundamentais são divididos em gerações ou dimensões relacionadas aos momentos históricos em que concebidos e pela sua forma de realização,³⁹

³⁵ A Constituição brasileira conta com norma constante do seu art. 5º, §2º, a dispor que os direitos fundamentais não são taxativamente previstos no seu texto, tratando-se de rol *numerus apertus*: Art. 5º (...) § 2º Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.

³⁶ “A inexistência de uma ‘cláusula aberta’ referente aos deveres fundamentais justifica-se, uma vez que, apesar de estes estarem fundados em objetivos e valores constitucionais, inegavelmente operam restrições às esferas de liberdade e autonomia do cidadão, de maneira que sua previsão deve-se dar de forma positivada. E, mais, por meio de processo legislativo que lhe outorgue um grau de legitimidade e aceitação social que subsidie sua eficácia social”. CARDOSO, Alessandro Mendes. Op. Cit. pp. 36-37.

³⁷ ZAVASCKI, Francisco Prehn. Op. Cit., p. 82.

³⁸ Neste mesmo sentido, com base em interessantíssima fundamentação filosófica, vide: FERREIRA NETO, Arthur Maria. *Por uma Ciência Prática do Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2016, pp. 400-401.

³⁹ “Tradicionalmente, os direitos fundamentais têm-se classificados em *gerações*, termo este considerado impróprio por alguns autores que entendem que a expressão *dimensão* seria a mais adequada, na medida em que substitui, com vantagem qualitativa, além de lógica, a palavra *geração*, na hipótese de significar esta mera sucessão cronológica, importando extinção dos direitos das anteriores gerações, o que não é correto. Não há exclusão ou extinção dos direitos, senão, permanência e acumulação. Os direitos das gerações anteriores continuam com eficácia plena, formando a base sobre a qual assentam-se novos direitos”. LOPES, Ana Maria D’Ávila. *Os Direitos Fundamentais como Limites ao Poder de Legislar*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2001, pp. 62-63.

podendo ser positivos ou negativos, conforme os mesmos demandem ou não atuações por parte do Estado para sua realização.

Os direitos fundamentais de primeira dimensão são tidos como negativos, pois exigem por parte do Estado abstenções. São direitos relacionados a liberdades dos cidadãos, como o direito à liberdade e à propriedade, esperando-se do Estado que os reconheça e não os transgrida. São direitos que, em tese, não envolvem custos ao Estado.

Já os direitos de segunda e terceira dimensão são tidos como positivos, estando relacionados a direitos sociais, econômicos e culturais. Tais direitos demandam atuações por parte do Estado para sua realização, no sentido de, por exemplo, criar estruturas e condições para que todas as pessoas vejam realizado seu direito fundamental à educação, à saúde, ao lazer, etc. São direitos que demandam prestações materiais e, portanto, envolvem custos ao Estado.

A categorização entre direitos positivos e negativos vai bem sintetizada por Flávio Galdino (2005) nos seguintes termos:

No presente estudo, a dicotomia positivo/negativo diz respeito a duas situações interligadas, a saber: (i) a necessidade ou não de prestação estatal (em caso negativo ter-se-ia mera omissão) para a consecução de direitos fundamentais, de modo que a expressão direitos positivos refere-se, em especial, a direitos que demandam prestações estatais para a sua efetivação e, (ii) em estreita correlação, os custos que essas prestações ocasionam para o Estado, de forma que positividade refere-se também a dispêndio de recursos.⁴⁰

Acontece que essa divisão entre direitos fundamentais positivos e negativos é falha, pois todos direitos demandam uma postura positiva do Estado para sua realização e resguardo. Assim, a questão não diz respeito à existência ou não de um caráter prestacional do Estado quanto aos direitos fundamentais, mas sim quanto ao seu grau. Mesmo quanto a direitos tipicamente negativos, como o de propriedade, é falsa a premissa de que para a sua existência e resguardo basta uma abstenção por parte do Estado.⁴¹

⁴⁰ GALDINO, Flávio. *Introdução à Teoria dos Custos dos Direitos – direitos não nascem em árvores*. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2005, p. 151.

⁴¹ “Property is nothing but a basis of expectation; the expectation of deriving certain advantages from a thing which we are said to possess, in consequence of the relation in which we stand towards it. (...) The idea of property consist in na established expectation; in presason of being able to draw such or such an advantage from the thing possessed, according to the nature of the case. Now this expectation, this persuasion, can only be the work of law. I cannot count upon the enjoyment of that which i regard as mine, except through the promise of the law which guarantees it to me. It is law alone which permits me to forget my natural weakness. It is only through the protection of law that i am able to inclose a field, and to give myself up to its cultivation with the sure though distant hope of harvest. [...] Property and law are born together, and die together. Before law were made there was no property; take away laws, and property ceases”. BENTHAN, Jeremy. *The Theory of Legislation*. Bombay: Oceana Publications, 1975, pp. 68-69 apud ZAVASCKI, Francisco Prehn. Op. Cit., p. 84.

A mera existência dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário por si só já implicam em grande ônus financeiro ao Estado, pois demandam gastos com pessoal, compra de materiais de expediente, compra ou locação de estruturas físicas para o seu funcionamento, limpeza e manutenção, etc. Da mesma forma, isso se dá com o aparato policial, necessário, por exemplo, em situações de invasão de terras. Igualmente se dá com o corpo de bombeiros, nos casos de incêndios florestais ou em regiões urbanas.⁴²

A verdade é que “do ponto de vista do seu suporte financeiro, bem podemos dizer que os clássicos direitos e liberdades, os ditos direitos negativos são, afinal de contas, tão positivos como os outros, como os ditos direitos positivos. Pois “[...] a sua realização e a sua proteção pelas autoridades públicas exigem recursos financeiros”.⁴³ Assim é que se repete que não se trata de apurar um agir positivo ou negativo por parte do Estado, mas sim o grau de ação positiva que se lhe é demandado.⁴⁴

Quanto ao ponto, recorre-se outra vez às lições de Flávio Galdino:

Mister seja compreendido que todas as atividades administrativas possuem caráter prestacional, demandando agentes públicos e atos materiais que as corporifiquem, sendo inobjetével que todas elas implicam custos para a sociedade, que devem ser justamente considerados no momento em que devam ser tomadas decisões, inclusive quanto ao estabelecimento dessas atividades administrativas.⁴⁵

Assim sendo, tem-se que o dever fundamental de recolher tributos se operacionaliza por meio das regras de competência tributárias previstas no texto constitucional, visando a obtenção de receitas ao Estado para que este possa promover e resguardar os direitos fundamentais dos cidadãos, não gozando de eficácia autônoma. Consequentemente, tem-se que os tributos são uma condição de possibilidade para a vida em sociedade, sendo natural que todos sejam demandados a arcar com tais custos de forma condizente com as limitações ao poder de tributar, também constantes do texto constitucional.

Não há como a Administração Pública realizar investimentos em escolas, hospitais e policiamento, para fomentar as condições materialmente necessárias à consecução dos direitos fundamentais à educação, saúde e segurança, sem a tributação. Da mesma forma, sequer

⁴² ZAVASCKI, Francisco Prehn. Op. Cit., p. 84-85.

⁴³ NABAIS, José Casalta. A Face Oculta dos Direitos Fundamentais: os deveres e os custos dos direitos. *Revista da AGU*, ano 01, n. 01, de março/junho de 2002, p. 12.

⁴⁴ Neste sentido, o importante trabalho de Peter Häberle, que bem identificou que todos os direitos fundamentais são, também, direitos sociais a prestações estatais, tendo, portanto, um respectivo custo. Vide: HÄBERLE, Peter. *Direitos Fundamentais no Estado Prestacional*. Tradução: Fabiana Okchstein Kelbert e Michael Dietmar Donath. Porto Alegre: Revista dos Tribunais, 2019.

⁴⁵ GALDINO, Flávio. Op. Cit., p. 217.

existiriam estruturas e instituições do mercado sem tributos, tais como a propriedade privada, o sistema financeiro, o sistema político etc.

Liam Murphy e Thomas Nagel bem expõem a questão, ao criticarem o que chamaram de “libertarismo vulgar”, entendido como uma concepção cegamente contrária à tributação:

Não existe mercado sem governo e não existe governo sem impostos; o tipo de mercado existente depende de leis e decisões políticas que o governo tem de fazer e tomar. Na ausência de um sistema jurídico sustentado pelos impostos, não haveria dinheiro, nem bancos, nem empresas, nem bolsas de valores, nem patentes, nem uma moderna economia de mercado – não haveria nenhuma das instituições que possibilitam a existência de quase todas as formas contemporâneas de riqueza.

Por isso, é logicamente impossível que as pessoas tenham algum tipo de direito sobre a renda que acumulam antes de pagar impostos. Só podem ter direito ao que lhes sobra depois de pagar os impostos sob um sistema legítimo, sustentado por uma tributação legítima – e isso demonstra que não podemos avaliar a legitimidade dos impostos tomando como critério a renda pré-tributária. Pelo contrário, temos de avaliar a legitimidade da renda pós-tributária tomando como critério a legitimidade do sistema político e econômico que a gera, o qual inclui os impostos, que são aliás uma parte essencial desse sistema. A ordem lógica de prioridade entre os impostos e os direitos de propriedade é inversa à ordem suposta pelo libertarismo.⁴⁶

Acontece que a tributação não é utilizada pelo Estado no fomento dos direitos fundamentais somente pela aplicação do produto da arrecadação propriamente dita, mas também como forma de indução a determinados comportamentos pelos contribuintes. As exações tributárias que não têm como razão precípua a arrecadação de valores, mas sim a indução a certos comportamentos como forma indireta de realização de políticas públicas a partir da intervenção em determinadas searas pelo Estado, são convencionalmente chamadas de extrafiscais.

Assim, demonstrado o fundamento da tributação no Estado Democrático de Direito, nas sessões subsequentes se analisará os fundamentos e limites da intervenção estatal no mercado por meio da tributação. Busca-se com isso verificar o fundamento de tal possibilidade de intervenção, suas causas, consequências e forma de buscar um critério de justificação para tal agir.

1.2 A intervenção estatal no mercado como forma de resguardo dos direitos fundamentais: possibilidades e limites

⁴⁶ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O Mito da Propriedade*. Tradução: Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 46.

Um retrospecto das escolas do pensamento econômico permite verificar seu desenvolvimento a partir de uma concepção de absoluta liberdade econômica, pautada pela crença de autorregulação do mercado e completa ausência de intervenção do Estado na economia (Escola Clássica) até concepções que passam a reconhecer a necessidade de intervenção estatal no mercado,⁴⁷ dada a constatação de sua incapacidade de autorregulação.⁴⁸

Alguns fatos históricos são especialmente relevantes para demonstrar que uma liberdade econômica absoluta, com o completo afastamento do Estado de qualquer forma de intervenção, acaba por gerar grandes ineficiências econômicas, bem como inadmissíveis violações a direitos fundamentais. O desemprego na Inglaterra na década de 1920, a quebra da bolsa de Nova Iorque⁴⁹ e a crise financeira mundial de 2008,⁵⁰ bem demonstram a necessidade de que o Estado realize algum nível de intervenção na economia.

O mercado é um espaço de exercício e consolidação de direitos fundamentais, por meio do qual os indivíduos buscam a realização dos preceitos que o princípio da dignidade da pessoa humana visa garantir. Apesar da dificuldade de se delimitar o que seja o “princípio da dignidade da pessoa humana”,⁵¹ tem-se que o mesmo denota um conjunto de valores que caracterizam o ser humano como tal, de forma que o mercado deve ser compreendido como um âmbito de sua realização. Daí o acerto de Rodrigo Maito da Silveira ao apontar que “o Estado revela-se como garantidor do funcionamento regular do mercado, criando normas para assegurar a livre atuação dos agentes econômicos, observados determinados limites”.⁵²

⁴⁷ Entendendo o mercado como sendo uma instituição jurídica, vide: FORGIONI, Paula A. *A Evolução do Direito Comercial Brasileiro – da mercancia ao mercado*. 3ª Ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016.

⁴⁸ Um excuro completo por todos os momentos do pensamento econômico transbordaria em muito os propósitos deste trabalho, com o que nos atemos àquilo que entendemos especialmente relevante para o que se está a analisar. Para o leitor interessado, vide: ARAÚJO, Carlos Roberto Vieira. *História do Pensamento Econômico: uma abordagem introdutória*. São Paulo: Atlas, 1995. HUGON, Paul. *História das Doutrinas Econômicas*. 14ª Ed. São Paulo: Atlas 1984.

⁴⁹ HUGON, Paul. Op. Cit., p. 406.

⁵⁰ STOUT, Lynn A. Derivatives and the Legal Origins of the 2008 Credit Crisis. In *Harvard Business Law Review*. Volume 1, Issue 1, 2011 – Dodd-Frank Act.

⁵¹ “Tal dificuldade, consoante exaustiva e corretamente destacado na doutrina, decorre certamente (ao menos também) da circunstância de que se cuida de conceito de contornos vagos e imprecisos, caracterizado por sua ambiguidade e porosidade, assim como por sua natureza necessariamente polissêmica, muito embora tais atributos não possam ser exclusivamente atribuídos à dignidade da pessoa. Uma das principais dificuldades, todavia – e aqui recolhemos lição de Michael Sachs – reside no fato de que no caso da dignidade da pessoa, diversamente do que ocorre com as demais normas jusfundamentais, não se cuida de aspectos mais ou menos específicos da existência humana (integridade física, intimidade, vida propriedade, etc.), mas, sim, de uma qualidade tida como inerente a todo e qualquer ser humano, de tal sorte que a dignidade – como já restou evidenciado – passou a ser habitualmente definida como constituindo o valor próprio que identifica o ser humano como tal, definição esta que, todavia, acaba por não contribuir muito para uma compreensão satisfatória do que efetivamente é o âmbito de proteção da dignidade, na sua condição jurídico-normativa.” SARLET, Ingo Wolfgang. *Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001, pp. 38-39.

⁵² SILVEIRA, Rodrigo Maito da. *Tributação e Concorrência*. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 25.

Assim sendo, a concepção de absoluta liberdade econômica acaba por ser superada, aceitando-se o Estado como um agente de intervenção no mercado, o que, segundo Eros Grau, pode ser dar de quatro formas: (1) *intervenção por absorção*, quando a intervenção se dá mediante o controle integral de meios de produção e/ou comercialização em determinado setor da atividade econômica, caracterizando um regime de monopólio; (2) *intervenção por participação*, quando a intervenção se dá mediante o controle de parcela dos meios de produção e/ou comercialização em determinado setor da atividade econômica, em regime de concorrência com os agentes privados; (3) *intervenção por direção*, quando a intervenção se dá por meio da criação de normas que determinam certos comportamentos de maneira compulsória aos agentes privados; (4) *intervenção por indução*, quando a intervenção se dá por meio da criação de instrumentos que incentivem ou desincentivem certos comportamentos dos agentes privados.⁵³

Ainda segundo Eros Grau, as intervenções por absorção e por participação são categorizadas como intervenções *no* domínio econômico, pois nestes casos o Estado intervém diretamente no domínio econômico, enquanto agente econômico propriamente dito. Já as intervenções por direção e por indução seriam intervenções *sobre* o domínio econômico, pois o Estado atua enquanto agente regulador, valendo-se dos particulares, enquanto agentes propriamente ditos, para lograr certas finalidades.⁵⁴

A razão de ser da intervenção estatal no mercado é o fomento de políticas públicas, que são conceituadas por Rodrigo Maito da Silveira como sendo “as escolhas adotadas pelos entes federados no exercício de suas mais diversas competências, em busca do interesse público”, prestando-se “a dar concretude aos objetivos constitucionalmente previstos, que, em linhas gerais, se resumem na busca do desenvolvimento (social, econômico e político)”.⁵⁵ Logo, a intervenção estatal no mercado vai justificada como forma de tutelar o interesse público.⁵⁶

Aqui, pertinente a divisão entre interesse público primário e interesse público meramente secundário. O interesse público primário é aquele que diz respeito aos interesses

⁵³ GRAU, Eros Roberto. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988*. 10ª Ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2005, pp. 92-130.

⁵⁴ *Ibidem*, pp. 148-149.

⁵⁵ SILVEIRA, Rodrigo Maito da. *Op. Cit.*, p. 30.

⁵⁶ “[...] compete à Administração Pública efetivar os comandos gerais contidos na ordem jurídica e, para isso, cabe-lhe implementar ações e programas dos mais diferentes tipos, garantir a prestação de determinados serviços, etc. Esse conjunto de atividades pode ser identificado como ‘políticas públicas’. É fácil perceber que apenas por meio das políticas públicas o Estado poderá, de forma sistemática e abrangente, realizar os fins previstos na Constituição (e muitas vezes detalhados pelo legislador), sobre tudo no que diz respeito aos direitos fundamentais que dependam de ações para sua promoção.” BARCELLOS, Ana Paula de. Neoconstitucionalismo, Direitos Fundamentais e Controle das Políticas Públicas. In *Revista Diálogo Jurídico*. n. 15, jan./fev./mar. 2007, Salvador: Bahia, 2007, p. 11. Disponível em <http://www.ninc.com.br/img/pesquisa/arquivo_20160225212830_59.pdf>. Acesso em: 01 de set. de 2020.

básicos da população, intimamente relacionados com a preservação e melhor concretização do princípio da dignidade da pessoa humana. Já o secundário, diz respeito a questões meramente assessórias, que apenas indiretamente guardam relação com o interesse público primário.

Exemplos clássicos de interesses primários são a saúde, educação, segurança e a manutenção dos serviços públicos tidos como essenciais. De interesses secundários, está a arrecadação tributária pura e simplesmente considerada, visto que a mesma, apesar de ser fundamental para a consecução daqueles, não necessariamente será revertida em melhores condições para a população.⁵⁷

Neste sentido, veja-se as lições de Raquel Cavalcanti Ramos Machado:

A realidade – da qual o intérprete do Direito não se pode afastar – deixa bastante claro que nem sempre os interesses públicos secundários poderão ser considerados verdadeiros interesses públicos, ou interesses da comunidade, exatamente porque, por exemplo, em relação ao Direito Tributário: a) a exigência que gera determinada arrecadação pode ser inválida; e b) o valor arrecadado pode não ser devidamente destinado à realização dos interesses públicos primários. De fato, não é do interesse da comunidade nem a arrecadação inválida (contrário à Constituição e às demais normas com ela compatíveis), nem a vazia (que não se torna útil, com a conversão em benefícios reais para a população).⁵⁸

De forma alguma se está a dizer que referências genéricas e abstratas a um *interesse público* legitimariam intervenções estatais na economia, por conta de uma suposta prevalência do interesse público sobre o particular. Tal posicionamento peca por completa ausência de suporte constitucional, pois ignora que a Constituição Federal contém previsões de resguardo claro à liberdade, propriedade e cidadania, protegendo direitos subjetivos, garantindo procedimentos administrativos e assegurando posições e interesses privados.⁵⁹

Apenas se está a sustentar que eventuais intervenções, para que sejam legítimas, precisam estar respaldadas por um objetivo ou finalidade constitucionalmente amparado, de forma que a intervenção não seja um fim em si mesma. Tratar-se-ia de atuação despropositada, contraproducente e meramente restritiva de direitos, com o que, a toda evidência, não se pode concordar.

⁵⁷ O próprio STJ consigna na sua jurisprudência que o interesse arrecadatório não se confunde com o interesse público da população. Neste sentido: REsp 669.563/RS, Rel. Ministro José Delgado, Primeira Turma, julgado em 12/04/2005, DJ 23/05/2005, p. 166.

⁵⁸ MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. *Interesse Público e Direitos do Contribuinte*. São Paulo: Dialética, 2007, p. 99.

⁵⁹ Neste sentido: ÁVILA, Humberto. Repensando o “Princípio da Supremacia do Interesse Público sobre o Particular”. In: *Revista Trimestral de Direito Público*, v. 24. São Paulo: Malheiros, 1988, pp. 159-180.

Destaca-se que o reconhecimento da necessidade de intervenção na ordem econômica pelo Estado⁶⁰ se deu não somente no mundo afora, como também no Brasil, sendo perceptível um aumento da constitucionalização de temas econômicos.⁶¹

Veja-se que enquanto a Constituição de 1824 adotava uma concepção liberal clássica, reconhecendo o trabalho escravo e não prevendo qualquer forma de limitação ao direito de propriedade (sequer havendo previsão de desapropriação), a Constituição de 1988 prevê uma série de diretrizes, finalidades e objetivos a orientar uma efetiva intervenção do Estado, visto que “o constituinte brasileiro revelou-se inconformado com a ordem econômica e social que encontrara”.⁶²

Neste sentido, merecem especial destaque para os propósitos deste trabalho as disposições constitucionais que visam ao resguardo dos princípios da livre iniciativa e da livre concorrência, constantes do art. 170, *caput* e inciso IV, da CF/88.⁶³

Não se ignora aqui o debate doutrinário em torno do conceito de princípio jurídico.⁶⁴ Contudo, considerando que adentrar em tal discussão transbordaria em muito dos propósitos deste trabalho, limitamo-nos a indicar o posicionamento doutrinário ao qual anuímos, segundo o qual princípios jurídicos indicam finalidades a serem alcançadas, de forma a demandar uma análise de correlação entre a norma que se queira avaliar e o estado de coisas indicado como objetivo a ser alcançado pelo princípio.⁶⁵

⁶⁰ “A expressão ordem econômica, em razão disso, pode conduzir a três sentidos diversos, em que costuma ser utilizada: (a) o modo de ser empírico de uma determinada economia, com suas relações materiais e concretas, isto é, um conceito do mundo do ser e não do deve-ser; (b) o conjunto de todas as normas, não somente aquelas jurídicas, que regulam a ação dos agentes econômicos, conceito que designa o sistema normativo da ação econômica em seu sentido sociológico, englobando também normas morais e religiosas, por exemplo; (c) ordem jurídica da economia entendida como uma parcela da ordem jurídica, o que o torna um conceito normativo, ou seja, do mundo do dever-ser.” LIMA, Ricardo Seibel de Freitas. *Livre Concorrência e o Dever de Neutralidade Econômica*. Dissertação de mestrado. Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, 2005, p. 17.

⁶¹ Para um excuro do histórico do trato de questões econômicas pelas constituições brasileiras, bem como quanto às previsões de intervenção estatal na seara econômica, vide: BRAZUNA, José Luis Ribeiro. *Defesa da Concorrência e Tributação – à luz do artigo 146-A da Constituição*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, pp. 28-40.

⁶² SCHOUERI, Luis Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 1.

⁶³ Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: IV - livre concorrência. Para uma análise mais detalhada das diversas disposições constitucionais relativas à intervenção estatal na ordem econômica, vide: BRAZUNA, José Luis Ribeiro. *Op. Cit.*, pp. 31-40.

⁶⁴ Sobre o tema, recomendamos: OLIVEIRA, Rafael Tomaz de. *Decisão Judicial e o Conceito de Princípio: a hermenêutica e a (in)determinação do Direito*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

⁶⁵ “Os princípios são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementaridade e de parcialidade, para cuja aplicação se demanda uma avaliação de correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção.” ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 15ª Ed. ampl. e atualiz. São Paulo: Editora Malheiros, 2014, p. 102.

Humberto Ávila analisa a liberdade de exercício de atividade econômica conjuntamente com o princípio da propriedade, dispondo o seguinte, ao sustentar sua dimensão normativa de princípio:

Na perspectiva da espécie normativa que as exterioriza, a liberdade e a propriedade possuem a dimensão normativa preponderante ou sentido normativo direto de *princípios*, na medida em que estabelecem o dever de buscar um ideal de *disponibilidade, expressividade, explorabilidade, funcionalidade* relativamente a determinados bens jurídicos incorporados à esfera jurídica do particular. (...)

Na perspectiva da sua dimensão enquanto limitação ao poder de tributar, a liberdade e a propriedade qualificam-se preponderantemente do seguinte modo: quanto ao nível em que se situam, caracterizam-se como *limitações de primeiro grau*, porquanto se encontram no âmbito das normas que serão objeto de aplicação, mantendo ambas íntima vinculação com o sobreprincípio do Estado de Direito; quanto ao objeto, qualificam-se como *limitações positivas*, porquanto impõem a adoção, pelo Poder Público, das condutas necessárias para a garantia ou manutenção dos ideais de disponibilidade, expressividade, explorabilidade e funcionalidade inerentes aos bens jurídicos maiores da liberdade e da propriedade; quanto à forma, revelam-se como *limitações expressas e materiais*, na medida em que, sobre estarem previstas expressamente pela Constituição Federal (art. 5º, *caput*, XXII e XXIII, art. 150, IV, e art. 170), impõem ao Poder Público a adoção de comportamentos necessários à preservação ou busca dos ideais de liberdade e de propriedade.⁶⁶

Assim, entendemos que a livre iniciativa e a livre concorrência (esta última não referida pelo autor acima citado, mas que no nosso entendimento vai em tudo contemplada pelas suas lições), por conta de sua natureza de princípios jurídicos, impõem que se adotem medidas com o fim de se fomentar e preservar as finalidades intrínsecas aos seus âmbitos de normatividade.

Em clássico estudo sobre a ordem econômica na Constituição Federal de 1969, Modesto Carvalhosa prescreve preciosas lições relativamente à livre iniciativa que, embora elaboradas sob outro paradigma constitucional, permanecem relevantes. Conceitua-a da seguinte forma: “Conceitua-se, portanto, a iniciativa econômica privada como direito subjetivo dos residentes de, preferencialmente, organizarem e exercitarem qualquer modo de atividade econômica voltada à obtenção de um rendimento de capital”.⁶⁷

O autor em questão expõe que a livre iniciativa “emprega um sentido de liberdade jurídica fundamental relativa”, no sentido de que “seus limites intrínsecos se encontram nas conformações do seu objeto (obtenção de rendimentos de capital) e os seus limites extrínsecos – já, portanto, como instituto – na coexistência com as diversas esferas de interesses tutelados pelo ordenamento”.⁶⁸

⁶⁶ ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 5ª Ed., São Paulo: Saraiva, 2012, p. 398.

⁶⁷ CARVALHOSA, Modesto. *A Ordem Econômica na Constituição de 1969*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1972, p. 116.

⁶⁸ *Ibidem*, pp. 114-115.

Destaca, ainda, que a livre iniciativa é um direito subjetivo⁶⁹ de caráter inderrogável, no que respalda o que se expôs até o momento. Neste sentido, afirma que “no dualismo estabelecido entre a liberdade de iniciativa privada e a ingerência do Estado para regular esse direito e intervir operativamente no setor econômico, vale como regra inviolável a primeira, e como fonte de exceção, a segunda”.⁷⁰

Apesar de se concordar com seus apontamentos quanto à conceituação da livre iniciativa e seu caráter relativo (característica presente, a bem da verdade, em todos direitos), não se concorda de todo com o seu posicionamento relativamente aos limites da livre iniciativa. Isso porque o referido autor condiciona o exercício da livre iniciativa a um “interesse coletivo”, cabendo ao Estado “planificar as atividades econômicas”.⁷¹

Noutros termos, Modesto Carvalhosa incorre no posicionamento de uma suposta prevalência do interesse público sobre o privado, o que, parece-nos, peca por ausência de substrato constitucional.

Tal posicionamento fica evidenciado quando o autor aponta ser a livre iniciativa “um direito socialmente vinculado, tanto aos interesses maiores da coletividade, como à plena realização das aspirações individuais”, traduzindo-se “no plano jurídico, pela sua relatividade, ou seja, pela sua conformidade às leis que asseguram as prioridades coletivas face aos interesses meramente emulativos das entidades econômicas”.⁷²

O autor vai mais além, ao entender que há um limite à livre iniciativa no que diz respeito a um vínculo de utilidade social, “que se expressa tanto pela obrigação de abster-se da conduta anti-social como de agir concretamente a favor do interesse coletivo”.⁷³ Logo, a livre iniciativa não somente encontraria limite face os “interesses da coletividade”, como seria legítima apenas quando fosse exercitada em favor de um interesse coletivo.

Tem-se, portanto, que se está de pleno acordo com o apontamento de que a livre iniciativa como um direito relacionado à liberdade de opção quanto ao exercício de atividades “em todos os setores não excepcionalmente reservados às atividades econômicas públicas”,⁷⁴ mas se discorda quanto à sua limitação face um abstrato e genérico interesse coletivo, bem como ao entendimento de que a livre iniciativa teria de ser exercida em favor deste interesse coletivo.

⁶⁹Ibidem, p. 116.

⁷⁰Ibidem, p. 119.

⁷¹Ibidem, p. 136.

⁷²Ibidem, p. 138.

⁷³Ibidem, p. 139.

⁷⁴Ibidem, p. 129.

Assim, com a devida vênia do entendimento contrário, tem-se que o conceito de livre iniciativa diz com a liberdade dos particulares quanto ao exercício de atividades econômicas não reservadas ao Estado, tanto quanto ao setor de atuação como quanto aos meios que pretendam utilizar para tal desempenho.

Rodrigo Maito da Silveira conceitua a livre iniciativa da seguinte forma:

Sendo informada por liberdade de fins e de meios, a *livre iniciativa* é a projeção da liberdade individual no plano da produção, circulação e distribuição das riquezas, viabilizando a livre escolha das profissões e das atividades econômicas, bem como a autônoma eleição dos processos ou meios julgados mais adequados à consecução dos fins visados. A *livre iniciativa* pode ser ainda entendida como direito fundamental de concorrer, atuando criativamente no jogo do livre mercado. Todavia, a *livre iniciativa*, em sua feição de liberdade econômica não se trata meramente de uma afirmação do sistema capitalista de produção, já que é fundamento tanto da ordem econômica como do Estado Democrático de Direito.⁷⁵

Quanto à livre concorrência, eis o que leciona o autor:

Ainda que apresente feições de liberdade, a *livre concorrência* relaciona-se mais fortemente com a ideia de isonomia, podendo ser visualizada como decorrência do princípio da igualdade, na medida em que garante oportunidades iguais a todos os agentes, para que possam concorrer em condições de igualdade. É essencial que exista isonomia entre os competidores de mercado, sendo, por isso mesmo, repudiados os monopólios e os privilégios, pois se trata da antítese da *livre concorrência*.⁷⁶

Significa dizer que os princípios da livre iniciativa e da livre concorrência estabelecem estados de coisas a serem perseguidos, como que finalidades a serem alcançadas. Para tanto, tem-se que se faz necessária a intervenção estatal no mercado não para limitá-las, pura e simplesmente, mas como forma de resguardar e viabilizar direitos fundamentais para, por meio da sua realização, buscar lograr o sucesso de políticas públicas.

Considerando que o art. 170, *caput*, da CF/88, é expresso ao dispor que a ordem econômica nacional deve ser fundada na livre iniciativa, esta entendida como a liberdade que os cidadãos devem ter no seu âmbito econômico, ou seja, a liberdade de produzirem o que desejarem, praticarem a profissão que escolherem, etc., tem-se que é dever do Estado resguardar este âmbito de liberdade. Daí a possibilidade de intervenção estatal, sempre que o seja necessário para o resguardo do estado de coisas que tal princípio constitucional estabelece como finalidade a ser atingida.

⁷⁵ SILVEIRA, Rodrigo Maito da. Op. Cit., p. 133.

⁷⁶ *Ibidem*, p. 135.

Da mesma forma, considerando que o art. 170, IV, da CF/88, determina a observância à livre concorrência, esta entendida como o direito que todos têm de exercerem suas atividades profissionais e econômicas em condições reais de igualdade de oportunidades de acesso e consecução ao mínimo para o desenvolvimento de suas respectivas atividades, é dever do Estado intervir tanto preventivamente como repressivamente sempre que se verificarem abusos de poder econômico tendentes a eliminar as efetivas condições de concorrências.⁷⁷

Veja-se que o art. 170, *caput*, da CF/88, é claro ao dispor que “a ordem econômica (...) tem por fim assegurar a todos existência digna”, sendo, portanto, incontestável que a razão de ser da ordem econômica é dar segurança à dignidade da existência da pessoa humana.⁷⁸ Daí a legitimidade de intervenção estatal sempre que imprescindível para a realização de tais princípios.

Contudo, é muito importante que se esclareça que a legitimidade da intervenção estatal no mercado fica condicionada à efetiva necessidade de resguardo de tais princípios, bem como encontra neles os limites de sua atividade. Noutros termos, não pode o Estado violar a livre iniciativa e a livre concorrência com suas intervenções, a pretexto de os estar realizando. Alguns exemplos, retirados da jurisprudência do STF, bem auxiliam a ilustrar os princípios da livre iniciativa e da livre concorrência como limites à intervenção estatal no mercado.

Veja-se o julgamento do RE 413.782/SC, quando o STF declarou a inconstitucionalidade de parte do Regulamento de ICMS do Estado de Santa Catarina.⁷⁹ Na oportunidade, analisou-se disposição regulamentar em que impunha aos contribuintes inadimplentes apenas a utilização de notas fiscais avulsas.

Considerando-se o enorme óbice operacional que tal restrição impunha, entendeu-se que apesar de o Estado dever diligenciar quanto à fiscalização e à cobrança dos tributos, não pode incorrer em desproporcional ônus aos direitos fundamentais dos contribuintes, suprimindo-os em seu núcleo essencial. Cassiano Menke aponta com acuidade os termos do voto do Min. Celso de Mello, relativamente à necessidade de compatibilizar a tributação com os direitos fundamentais dos contribuintes.⁸⁰

⁷⁷ Neste sentido, a Lei n. 12.529/11 incentiva e resguarda tais princípios, aceitando como válidas as manifestações de poder econômico, mas combatendo o seu uso abusivo, especialmente quando tendentes à eliminação da concorrência e à dominação de mercados.

⁷⁸ BARCELLOS, Ana Paula de. Op. Cit.

⁷⁹ RE 413782, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 17/03/2005, DJ 03-06-2005 PP-00004 EMENT VOL-02194-03 PP-00618 LEXSTF v. 27, n. 320, 2005, p. 286-308 RT v. 94, n. 838, 2005, p. 165-176 RDDT n. 120, 2005, p. 222.

⁸⁰ MENKE, Cassiano. *A Proibição aos Efeitos de Confisco no Direito Tributário*. Malheiros: São Paulo, 2008, p. 29.

No mesmo sentido, quando do julgamento do RE 565.048/RS, na sistemática da Repercussão Geral, entendeu o STF pela impossibilidade de exigência de garantia real ou fidejussória para impressão de documentos fiscais de contribuintes inadimplentes.⁸¹ A fundamentação do acórdão foi no sentido da vedação à sanção política e à supressão desmedida dos direitos fundamentais dos contribuintes relacionados ao livre exercício das atividades econômicas.

Interessante apontar o teor da Súmula 70, do STF, segundo a qual “é inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo”. Trata-se de entendimento reafirmado em sede de Repercussão Geral, quando do julgamento do ARE 914.045/MG, fundamentado uma vez mais na impossibilidade de utilização de sanções políticas para a cobrança de tributos e na vedação à restrição desarrazoada e desproporcional do direito fundamental ao livre exercício de atividades econômicas.⁸²

Em outro importante caso, o STF, quando do julgamento do RE 195.621/GO, decidiu pela inconstitucionalidade de norma estadual que impunha aos contribuintes inadimplentes o recolhimento do ICMS na periodicidade diária, ao invés da mensal.⁸³ Na oportunidade, o STF entendeu se tratar de excessiva restrição à liberdade de exercício de atividade econômica e à livre concorrência.

Ainda, há o famoso caso julgado pelo STF na ADI 855/PR, na qual se discutiu a inconstitucionalidade de lei do Estado do Paraná, que determinava a pesagem dos botijões de Gás Liquefeito de Petróleo – GLP na frente dos consumidores.⁸⁴ A legislação estadual foi promulgada num contexto de fraudes no processo de distribuição de GLP, o que se visava combater pela necessidade de pesagem.

Na oportunidade, o STF decidiu, por maioria de votos, pela inconstitucionalidade da lei estadual, apontando a competência privativa da União para dispor sobre a matéria e a desproporção da medida estabelecida. Por mais que a finalidade da legislação fosse louvável, não é razoável impor tamanho ônus a cada comercialização de botijão de GLP.

Tal caso bem ilustra a necessidade de resguardo da livre iniciativa e da livre concorrência, pois impor tamanho ônus aos contribuintes que atuem na distribuição de botijões

⁸¹ RE 565048, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 29/05/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-197 DIVULG 08-10-2014 PUBLIC 09-10-2014.

⁸² ARE 914045 ED, Relator(a): Min. EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 18/12/2015, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-032 DIVULG 19-02-2016 PUBLIC 22-02-2016.

⁸³ RE 195621, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Segunda Turma, julgado em 07/11/2000, DJ 10-08-2001 PP-00018 EMENT VOL-02038-03 PP-00524.

⁸⁴ ADI 855, Relator(a): Min. OCTAVIO GALLOTTI, Relator(a) p/ Acórdão: Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 06/03/2008, DJe-059 DIVULG 26-03-2009 PUBLIC 27-03-2009 EMENT VOL-02354-01 PP-00108.

de GLP seria restringir de forma desarrazoada o livre exercício de tal atividade, ainda que a finalidade da legislação então declarada inconstitucional fosse justamente resguardar a idoneidade daquele setor econômico. Ademais, tal restrição naturalmente alijaria os contribuintes que não contassem com condições materiais de efetuar tal pesagem na frente de cada consumidor, ainda que seus botijões contassem com a pesagem correta, incorrendo em abusiva violação à livre concorrência.

Ou seja, tem-se em tal precedente caso muito ilustrativo do que se está a expor, no sentido de que apesar do dever de intervenção estatal no mercado para resguardo dos cidadãos, visando à tutela da livre iniciativa e da livre concorrência, não pode tal intervenção incorrer em violação precisamente a tais princípios. São tais princípios causa e limite da intervenção estatal no mercado.

Finalmente, situação muito relevante a contribuir na delimitação dos limites de intervenção estatal no mercado, face aos princípios da livre iniciativa e livre concorrência, está nas análises realizadas pelo STF quanto ao cancelamento pela Administração Pública de registro especial a fabricantes de cigarros face à reiterada inadimplência tributária. O cancelamento de registro especial implica na impossibilidade de continuidade da atividade produtiva, conforme art. 1º, *caput*, do Decreto-lei 1.593/77.⁸⁵

Na oportunidade, contribuintes fabricantes em dia com suas obrigações tributárias sustentavam que a reiterada inadimplência tributária era utilizada como forma de obtenção de vantagem concorrencial por certos fabricantes, especialmente por conta do fato de se tratar de um mercado que se notabiliza pela elevada carga tributária (cerca de 70% sobre o preço do maço de cigarros).⁸⁶ Consequentemente, a reiterada inadimplência tributária consistia em significativa e injusta vantagem concorrencial.

Já os contribuintes inadimplentes com suas obrigações tributárias sustentavam que a cassação de registro especial, necessário para o funcionamento de fábricas de cigarro, implicaria em sanção política e em violação ao núcleo essencial do princípio da livre iniciativa, o que seria vedado pela jurisprudência do próprio STF.

⁸⁵Art. 1º A fabricação de cigarros classificados no código 2402.20.00 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto no 2.092, de 10 de dezembro de 1996, será exercida exclusivamente pelas empresas que, dispoendo de instalações industriais adequadas, mantiverem registro especial na Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda.

⁸⁶ Para maiores informações, consultar: <http://www2.inca.gov.br/wps/wcm/connect/observatorio_controle_tabaco/site/status_politica/precos_impostos>

Em 2013, o STF julgou o RE 550.769/RJ sob a sistemática da Repercussão Geral, decidindo por maioria de votos pela possibilidade da cassação em situações excepcionais.⁸⁷ O Min. Rel. Joaquim Barbosa apontou a necessidade de observância a três requisitos para justificar uma tamanha e excepcional restrição ao princípio da liberdade de exercício de atividade econômica: (1) a relevância do valor do débito tributário; (2) a observância ao devido processo legal, oportunizando-se à empresa oportunidade de defesa e recurso quanto à punição;⁸⁸ (3) a efetiva cobrança do tributo.

Este caso é especialmente interessante, pois, diversamente dos casos anteriormente apontados, nos quais se rechaçou a intervenção estatal por conta de seus excessos que implicaram em violação aos princípios da livre iniciativa e da livre concorrência, neste a intervenção estatal foi respaldada justamente como forma de resguardo a tais princípios. A utilização de reiterado inadimplemento tributário como forma de obtenção de vantagem concorrencial, somado a outros elementos agravantes, foi identificada como elemento a justificar a intervenção estatal.⁸⁹

Ou seja, ainda que condicionada a certos requisitos, a tornar tamanha restrição aos princípios da livre iniciativa e da livre concorrência medidas excepcionais, reconheceu-se a necessidade da efetiva atuação estatal no mercado como forma de resguardar precisamente tais princípios. Percebeu-se que sem uma efetiva intervenção estatal, a livre iniciativa e a livre concorrência restariam severamente prejudicadas no setor tabagista.

De todo o exposto, tem-se que, apesar de a intervenção estatal ser necessária, não pode se dar de forma ilimitada. Na feliz expressão de Flávio Galdino,⁹⁰ direitos não dão em árvores, de forma que é ônus da Administração Pública cumprir com as medidas materialmente necessárias para a efetiva realização dos direitos fundamentais de todos e, em última análise, dos valores inerentes à dignidade da pessoa humana.

Assim é que a intervenção estatal no mercado vai ao mesmo tempo autorizada e restringida pelos princípios da livre iniciativa e da livre concorrência, pois as condições materiais à sua efetividade não podem ser suprimidas. Neste sentido, importantes as considerações de Cassiano Menke:

⁸⁷ RE 550769, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, julgado em 22/05/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-066 DIVULG 02-04-2014 PUBLIC 03-04-2014

⁸⁸ Em 2001 o Governo Federal alterou o DL 1.593/77 por meio da MP 2152-35, passando a prever precisamente a necessidade de intimação dos fabricantes quanto à sua situação fiscal e a possibilidade de recurso do cancelamento de registro especial.

⁸⁹ Sobre o tema, vide: ÁVILA, Humberto. Comportamento Anticoncorrencial e Direito Tributário. In: FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e Limites da Tributação 2*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, pp. 429-440.

⁹⁰ GALDINO, Flávio. Op. Cit.

A liberdade de exercício de uma atividade econômica (art. 170, parágrafo único, da CF), por exemplo, impõe a proteção e disponibilidade ao seu titular da liberdade de criação de uma empresa, de acesso ao mercado, de escolha das cores do estabelecimento comercial, da liberdade de eleição da forma jurídica dessa empresa, dentre tantas outras ações, propriedades ou posições jurídicas. Por isso, esses bens não podem ser *obstaculizados, afetados* ou *eliminados*, seja por terceiros, seja pelo Estado [...].⁹¹

Em suma de todo o exposto, tem-se que a intervenção estatal no mercado é uma necessidade ao resguardo e tutela dos direitos fundamentais da população, visto a sua incapacidade de autorregulação. Isso, contudo, não significa que não existam limites à atuação estatal.

A par de outras limitações existentes, interessa especialmente ao presente estudo analisar os princípios da livre iniciativa e da livre concorrência como causa e limites da intervenção estatal no mercado, o que implica em reconhecer que o Estado deve intervir para o fim de tutelar tais princípios, mas sua atuação fica condicionada e limitada à vedação de supressão dos elementos essenciais de tais princípios. Não pode a intervenção estatal, a pretexto de tutelar a livre iniciativa e a livre concorrência, suprimi-las ou obstá-las desproporcionalmente.

Feita tal exposição, passa-se agora a analisar a intervenção estatal no mercado por meio da tributação, especificamente.

1.3 Os impactos da tributação como instrumento de intervenção estatal

É razoável de se afirmar que a demanda por qualquer bem ou serviço varia conforme o preço pelo qual os mesmos são ofertados, pela renda e gosto dos consumidores e pelo número de consumidores dispostos a adquirir os bens e serviços. Já a oferta sofre interferência direta do preço que os bens e serviços podem atingir no mercado, pelo preço dos insumos necessários à sua produção, pela tecnologia disponível e pelo número de fornecedores dispostos a ofertar os mesmos bens e serviços.⁹²

Variações em tais fatores acarretam variações na demanda, de forma que o aumento no preço de insumos necessários à produção de determinado bem tende a acarretar no aumento do seu preço de venda e, conseqüentemente, a redução na sua procura pelos seus consumidores.

⁹¹ MENKE, Cassiano. Op. Cit., p. 24.

⁹² MANKIOW, N. Gregory. *Introdução à Economia*. Tradução: Allan Vidigal Hastings. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2005, p. 73-75.

Bens em que há uma relação inversa entre preço e quantidade demandada são chamados de bens comuns ou ordinários, ao que se convencionou chamar de Lei da Demanda.⁹³

Essa variação não é homogênea, variando principalmente em relação à essencialidade do bem ou serviço em questão e quanto à possibilidade de sua substituição por outro bem ou serviço. Assim, quanto mais essencial for determinado bem ou serviço, menor será a variação de sua demanda por alterações nos fatores acima indicados, o que se denomina por elasticidade-preço da demanda, que é dada por um quociente entre a variação percentual da quantidade demandada e variação percentual do preço, que indicará se determinado bem ou serviço possui uma demanda elástica (alta variação) ou inelástica (baixa variação).

Da mesma forma, a variação da renda dos consumidores também interfere na demanda, quando se estará falando de elasticidade-renda da demanda. Contudo, a relação renda X consumo se dá de forma peculiar, diferindo quanto à espécie dos bens e serviços analisados. Neste sentido, os chamados bens normais terão um aumento de seu consumo em função do aumento da renda; os bens de consumo saciado não terão sua demanda alterada pelo aumento de renda dos consumidores; os bens inferiores terão seu consumo reduzido com o aumento da renda do público consumidor. Suas elasticidades de renda da demanda serão, respectivamente, positivas, inelásticas e negativas.

Quanto à oferta, verifica-se que, com o aumento do preço que o mercado está disposto a pagar por determinado bem ou pela redução do preço dos insumos necessários à sua produção, haverá mais recursos aplicados na sua produção. Aqui, tem-se a chamada elasticidade-preço da oferta, que é dada pela variação percentual da quantidade ofertada em relação à variação percentual do preço.

Feito este breve apanhado, tem-se claro que todas as variáveis envolvidas são afetadas pela tributação.⁹⁴ Significa dizer que a tributação tem grande relevância no que diz respeito às políticas públicas em geral, pois influencia de forma determinante a formação de preços das mercadorias e serviços, o poder aquisitivo dos cidadãos em geral e a viabilidade financeira das empresas. Logo, questões como a geração de empregos, acesso a bens e serviços (essenciais ou

⁹³ Existem bens que ao menos teoricamente não observam a Lei da Demanda, apresentando uma relação direta entre preço e quantidade demandada. Neste sentido são os Bens de Giffen, caracterizados como bens inferiores em que o aumento do seu preço acarreta um aumento de sua demanda. No mesmo sentido são os Bens de Veblen, que são bens de luxo que são procurados justamente por causa do seu elevado valor, acarretando uma relação direta entre preço e demanda.

⁹⁴ ROTHBARD, Murray N. *The Myth of Neutral Taxation*. In: *The Logic of Action Two*. Cheltenham. UK: Edward Elgar, 1997, p. 70.

não), resguardo da saúde física e emocional da população, acesso a meios de lazer, etc., são determinadas pelas relações de tributação e políticas públicas.⁹⁵

Neste sentido, veja-se que o preço dos bens e serviços ofertados é diretamente influenciado pela instituição ou majoração de tributos, seja sobre a própria oferta, seja sobre insumos necessários à sua consecução. Da mesma forma, a tributação sobre os bens que possam substituir outros também gera impacto na alocação de recursos econômicos pelo mercado consumidor.

A tributação sobre a renda também gerará impactos na economia, pois sua majoração tende a reduzir a demanda, eliminando consumidores marginais de determinados bens. Para tentar manter suas expectativas de lucratividades, os fornecedores tendem a aumentar seus preços como forma de compensar a redução da demanda, excluindo produtores marginais.

José Luis Ribeiro Brazuna bem expõe a questão:

Em qualquer situação, seja cobrado do vendedor, seja do comprador, seja sobre a produção, seja sobre o consumo, seja sobre a renda, o tributo interferirá no equilíbrio de mercado e não necessariamente terá o seu ônus financeiro arcado por aquele que foi escolhido pelo legislador para efetuar o seu pagamento ao Estado, mas, sim, por aquele a quem o ônus puder ser transferido conforme as leis de funcionamento do mercado e de alocação dos recursos econômicos.⁹⁶

Assim, tem-se que a tributação traz grandes repercussões sobre o mercado econômico, impactando diretamente na oferta e demanda de quaisquer bens e serviços. Impacta, ainda, pois os agentes econômicos irão adotar esforços para tentar transferir ou minimizar o ônus financeiro dos tributos que lhes são impostos, conforme aponta N. Gregory Mankiw:

Os legisladores podem decidir se um imposto sai do bolso do comprador ou do vendedor, mas não podem legislar sobre o verdadeiro ônus do imposto. Mais exatamente, a incidência tributária depende das forças de oferta e demanda.⁹⁷

Edwin R. A. Seligman aponta que há quatro reações possíveis que podem ser adotadas diante da imposição tributária:⁹⁸

⁹⁵ Para uma análise abrangente sobre a relação da tributação com políticas públicas, vide: POHLMANN, Marcelo Coletto; IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Tributação e Política Tributária: uma abordagem interdisciplinar*. São Paulo: Atlas, 2006.

⁹⁶ BRAZUNA, José Luis Ribeiro. Op. Cit., p. 44.

⁹⁷ MANKIW, N. Gregory. Op. Cit., p. 127.

⁹⁸ SELIGMAN, Edwin R. A. *The Shifting and Incidence of Taxation*. 3ª Ed., New York: The Columbia University Press, 1910.

- **Shifting/repercussão:** consiste na transferência do ônus financeiro do tributo daquele que o paga para outra pessoa, que efetivamente irá suportá-lo;
- **Capitalization/amortização:** consiste na redução antecipada do preço de um bem ou serviço, de acordo com o valor dos tributos que incidirão até seu efetivo consumo;
- **Transformation/trans formação:** consiste na compensação do ônus imposto pela tributação, com a redução de custos envolvidos na produção do bem ou serviço ofertado;
- **Evasion/evasão:** Consiste na alteração do comportamento dos agentes econômicos de maneira a evitar a tributação com base em planejamentos tributários, que podem ser lícitos ou ilícitos;

Em face deste contexto, N. Gregory Mankiw aponta que “o ônus de um imposto recai mais pesadamente sobre o lado menos elástico do mercado”,⁹⁹ pois a baixa elasticidade da demanda aponta que os consumidores não têm muitas alternativas ao consumo do bem ou serviço em questão, ao passo que a baixa elasticidade da oferta denota que os vendedores não têm muitas alternativas à produção do bem ou serviço em questão.

Tais repercussões que a tributação gera sobre a economia, consistem no efeito *dead weight loss*, ou “peso morto” da tributação. Conforme visto, a instituição ou majoração de tributos provoca aumentos de preços, redução de oferta, redução de demanda, eliminação de consumidores e produtores marginais. Isso tudo resulta na diminuição dos excedentes do consumidor e do produtor, o que gera a redução do excedente do bem-estar econômico.¹⁰⁰

O Excedente do consumidor se refere à diferença entre o que ele estaria disposto a pagar por determinado bem ou serviço e o que ele acaba efetivamente pagando. Consiste, portanto, em medida do benefício que os compradores obtêm. O Excedente do produtor, por sua vez, equivale àquilo que ele consegue obter pelo bem ou serviço que comercializa menos seu custo de produção. O somatório de ambos excedentes consiste na medida do bem-estar econômico.¹⁰¹

Cristiano Carvalho bem explica o efeito do “peso morto da tributação”, ao ilustrá-lo graficamente.¹⁰² Numa situação de um mercado perfeito, em que não se produz mais do que é

⁹⁹ MANKIW, N. Gregory. Op. Cit., p. 130.

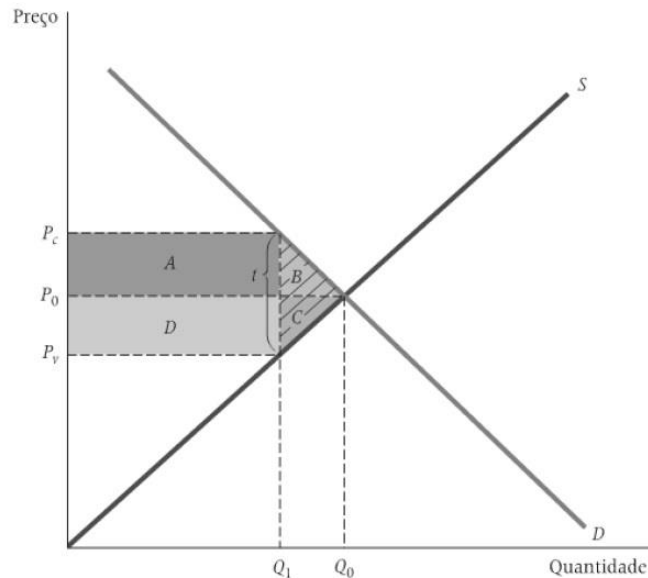
¹⁰⁰ Sobre o tema, vide: RAMSEY, Frank. A Contribution to the Theory of Taxation. In *The Economic Journal*, v. 37, n. 145, 1927; BRAZUNA, José Luis Ribeiro. Op. Cit., pp. 50-51.

¹⁰¹ BRAZUNA, José Luis Ribeiro. Op. Cit., p. 51.

¹⁰² CARVALHO, Cristiano. Análise Econômica da Tributação. In TIMM, Luciano Benetti (org.). *Direito e Economia no Brasil*. São Paulo: Atlas, 2012, pp. 258-259.

demandado, o equilíbrio se daria na intersecção das retas q^0 (quantidade do bem produzido) e p^0 (preço do bem), conforme figura abaixo:

Figura1: efeito do peso morto da tributação



Fonte: CARVALHO, Cristiano. Análise Econômica da Tributação. In TIMM, Luciano Benetti (org.). *Direito e Economia no Brasil*. São Paulo: Atlas, 2012, pp. 258-259

Antes da tributação, o excedente do consumidor é representado pela soma das partes a e b , enquanto o excedente do produtor é representado pela soma das partes c e d .

Após a tributação, há uma queda na quantidade produzida, justamente por conta do aumento do preço, passando-se de q^0 para q^1 . Há um deslocamento de perda do consumidor no gráfico, passando para p^c , que é a quantidade que ele passa a poder consumir, bem como há também um deslocamento de perda para o produtor, que passa para p^v , que é o lucro contábil que recebe, menos a dedução do custo dos impostos.¹⁰³ Significa dizer que o imposto reduz o excedente do consumidor em $a + b$ e o do produtor em $c + d$ e a área do peso morto da tributação acaba sendo $b + c$.¹⁰⁴

O autor conclui a questão do peso morto da tributação da seguinte forma:

A conclusão que podemos extrair do gráfico é que a tributação muitas vezes é nociva, do ponto de vista econômico, isto é, pode gerar ineficiência. Por certo que isso não faz com que se deseje eliminar a tributação, pois o Estado não é possível sem ela, e como este é necessário para proteger direitos individuais, também o é a tributação (um mal necessário, portanto). É o preço da liberdade, como ensina Ricardo Lobo Torres.

¹⁰³Ibidem, pp. 259-260.

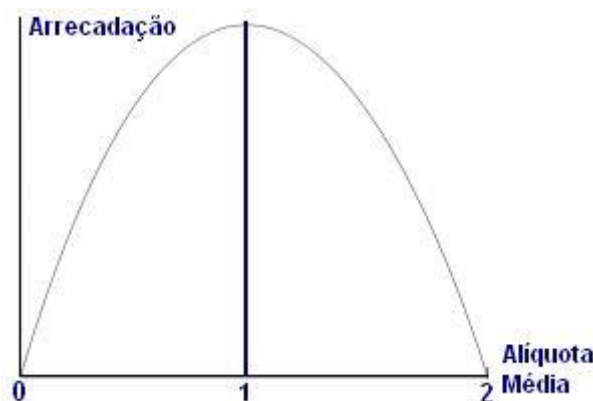
¹⁰⁴Ibidem, p. 260.

O que se deseja, do ponto de vista de eficiência econômica, é a limitação da tributação em um ponto que não seja inviabilizador da atividade privada, única geradora de riqueza para a sociedade. Daí a importância do direito tributário, principalmente das limitações ao poder de tributar.¹⁰⁵

Assim é que a instituição ou o aumento da carga tributária tende a aumentar o preço dos bens e serviços e diminuir a quantidade da demanda, o que naturalmente afeta o bem-estar econômico pela redução dos excedentes. Merece destaque que, apesar de o aumento da carga tributária reduzir o excedente econômico, a arrecadação somente aumenta até determinado nível, a partir do qual o seu aumento gera o efeito contrário de redução da arrecadação.

Aqui, vem à tona o conceito da Curva de Laffer, uma representação gráfica da relação entre diferentes níveis de tributação e a respectiva arrecadação. A Curva de Laffer demonstra que entre a não tributação e a tributação total, há um ponto ótimo, no qual se tem o máximo de arrecadação possível. Tal gráfico é normalmente representado por uma elipse:

Figura 2: Curva de Laffer



Fonte: ATKINSON, Anthony B. *Inequality: what can be done?* Cambridge: Harvard University Press, 2015, p.

267

Somado ainda a todo o até aqui exposto, não se pode ignorar os altos custos de conformidade que as obrigações tributárias impõem aos contribuintes, consistentes nos vários esforços e gastos que os contribuintes precisam incorrer apenas para estar em dia com suas obrigações tributárias.¹⁰⁶

¹⁰⁵Ibidem.

¹⁰⁶ Sobre o tema, vide: BERTOLUCCI, Aldo Vincenzo. *Quanto Custa Pagar Tributos*. São Paulo: Atlas, 2003. Ainda, interessante o posicionamento de Fábio Goldschmidt, para quem os deveres instrumentais geram um efeito patrimonial indireto sobre os contribuintes. Vide: GOLDSCHMIDT, Fábio Brun. *O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 149

Neste sentido, o relatório *Doing Business - 2019*, anualmente elaborado pelo Banco Mundial em parceria com a empresa de auditoria PricewaterhouseCoopers, mostra que o Brasil é o país que mais demanda horas gastas apenas para que uma empresa pague seus tributos, consistente em 1.501 horas por ano.¹⁰⁷

Assim, tem-se como sendo incontestável que a tributação exerce enorme influência nas relações econômicas e de mercado, consistindo em poderoso meio de intervenção estatal.

Estabelecida tal premissa, a questão passa a ser perquirir os diferentes usos da tributação pelo Estado, por assim dizer, com o fim de intervenção no mercado e no livre exercício de atividades econômicas pelos contribuintes. Isso porque a tributação extrafiscal, visando à indução de determinados comportamentos pelos contribuintes ou o incentivo a determinados estados de coisas, pode assumir muitas formas.¹⁰⁸

Dentre elas, neste estudo se analisará a utilização de benefícios e incentivos fiscais como forma de intervenção estatal no mercado, bem como os limites à sua concessão. É o que se passa a fazer, nos capítulos que seguem.

1.4 A extrafiscalidade e a função indutora das normas tributárias: características, riscos e controles

Nosso texto constitucional estabeleceu, no seu art. 3º, os 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.

Tais objetivos demandam a adoção de políticas públicas para sua realização, as quais necessariamente passam pelo desenvolvimento econômico do país, como forma de viabilizar, a partir do “desenvolvimento nacional”, a consecução dos demais objetivos. É a partir do desenvolvimento econômico do país que será possível o seu desenvolvimento enquanto nação,

¹⁰⁷ Disponível em: <<https://www.doingbusiness.org/en/reports/thematic-reports/paying-taxes-2019>>. Interessante perceber que mesmo estando em primeiro lugar, o Brasil vem apresentando a cada ano uma significativa queda nas horas gastas por empresários com o pagamento de tributos. O movimento de queda ocorre desde 2014, quando o relatório registrou impressionantes 2.600 horas.

¹⁰⁸ Exemplificativamente, tem-se a chamada “tributação do pecado”, consistente na tributação mais gravosa de determinados bens tidos como prejudiciais às pessoas ou à sociedade, visando o desestímulo ao seu consumo. Sobre o tema, vide: RIBAS, Juliana Rodrigues. Os Impostos do Pecado e a Ilusão Fiscal. In *Revista de Direitos Fundamentais e Tributação*. v., 1, n. 1, 2017, pp. 106-123. Disponível em: <<http://www.rdf.com.br/index.php/revista-01/article/view/10/11>>. Acesso em: 08 de jan. de 2018.

logrando a erradicação da pobreza, a construção de uma sociedade livre, justa e solidária e, com isso, a promoção do bem de todos, como bem leciona Luís Eduardo Schoueri:

No lugar de se ter um ordenamento dado, que deve ser apenas mantido ou adaptado, o legislador constituinte preconizou uma realidade social nova, ainda inexistente, cuja realização e concretização, por meio de medidas legais, passa a ser interesse público. Esta nova realidade se traduz no desenvolvimento econômico, prestigiado pela Constituição de 1988, que inclui, no art. 3º, entre os “objetivos fundamentais da República”, o da garantia do “desenvolvimento nacional”, o que, entretanto, não se compreende isoladamente de outros objetivos, como o da construção de uma “sociedade livre, justa e solidária”, onde se erradicarão “a pobreza e a marginalização” e se reduzirão “as desigualdade sociais e regionais”, promovendo, enfim, “o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação”.¹⁰⁹

Logo, adotar medidas que resguardem e/ou fomentem o direito à saúde,¹¹⁰ à cultura,¹¹¹ à educação,¹¹² a um meio-ambiente equilibrado¹¹³ etc. não é uma faculdade dos governantes, mas uma verdadeira imposição constitucional. Significa dizer que nosso texto constitucional não é neutro, mas dirigente, voltado a mudanças na sociedade que logrem a realização dos objetivos e direitos fundamentais nele previstos.¹¹⁴

Neste contexto, tampouco as normas tributárias podem ser tidas como normas neutras,¹¹⁵ tratando-se de questão já largamente aceita no cenário internacional, mesmo em países em que as Constituições sejam omissas a respeito.¹¹⁶ Com efeito, os tributos não são uma mera contraprestação paga em contrapartida aos serviços públicos, mas também um importante

¹⁰⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. Cit., p. 2.

¹¹⁰ Art. 196. A saúde é direito de todos e dever do Estado, garantido mediante políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doença e de outros agravos e ao acesso universal e igualitário às ações e serviços para sua promoção, proteção e recuperação.

¹¹¹ Art. 215. O Estado garantirá a todos o pleno exercício dos direitos culturais e acesso às fontes da cultura nacional, e apoiará e incentivará a valorização e a difusão das manifestações culturais.

¹¹² Art. 205. A educação, direito de todos e dever do Estado e da família, será promovida e incentivada com a colaboração da sociedade, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho.

¹¹³ Art. 225. Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações.

¹¹⁴ Sobre o assunto, vide: CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Constituição Dirigente e a Vinculação do Legislador: contributo para a compreensão das normas constitucionais programáticas*. Coimbra: Ed. Coimbra, 1994, pp. 474-475. Importante consignar que não se ignora aqui que o próprio autor reviu seu posicionamento original quanto à matéria, cf. CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Rever ou Romper com a Constituição Dirigente? Defesa de um Constitucionalismo Moralmente Reflexivo*. In *Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política*. São Paulo: Revista dos Tribunais, ano 4, n. 15, abr./jun. 1996, p. 7-17. Ainda assim, tem-se que a referência ao dirigismo constitucional é pertinente, no sentido de representar constituições que prevejam e imponham a adoção de políticas de mudança social e econômica.

¹¹⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. Cit., p. 3.

¹¹⁶ Sobre o ponto, por todos, vide: VELLOSO, Andrei Pitten. *O Princípio da Isonomia Tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, pp. 302-304.

instrumento pelo qual o sistema político coloca em prática o seu programa de justiça distributiva.¹¹⁷

Comumente, o uso de normas tributárias para a consecução de políticas públicas é denominado de *extrafiscalidade*,¹¹⁸ termo que designa as normas tributárias que visam a outros fins que não apenas o arrecadatório, mas também interventivos pela indução de comportamentos, seja positivamente, por meio de incentivos, seja negativamente, por meio de agravamentos.¹¹⁹

Toda norma tributária possui um caráter indutivo, pois é intuitivo que os contribuintes pautarão suas tomadas de decisões pretendendo se eximir ou reduzir a incidência tributária sobre suas ações. Da mesma forma, o mero fato de uma norma tributária visar à indução comportamental não lhe retira sua aptidão arrecadatória, de forma que tanto normas tributárias fiscais quanto normas tributárias indutoras possuem aptidões arrecadatórias e indutivas de comportamentos, sendo difícil tarefa realizar um corte puro entre estes dois aspectos.¹²⁰

Daí que as normas tributárias devem ser assumidas como instrumentos de intervenção no campo social e econômico para a consecução dos desígnios constitucionais, “com a especificidade de induzir os comportamentos por meio da criação de situações em que o contribuinte será premiado ou penalizado economicamente diante da possibilidade de adoção do comportamento julgado socialmente desejável”.¹²¹

Gilson Bomfim corrobora tal apontamento, destacando que “a doutrina define o fenômeno da *extrafiscalidade* como a utilização de normas tributárias para obtenção de efeitos

¹¹⁷ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. Op. Cit., p. 3.

¹¹⁸ O tema da *extrafiscalidade* é estudado no país já há muito tempo, desde antes da promulgação do próprio Código Tributário Nacional. Neste sentido, pela relevância histórica, vide: SOUZA, Rui de. *A Intervenção do Estado Através do Imposto*.

¹¹⁹ Merece referência o entendimento de Marco Aurélio Greco, para quem a Constituição Federal permitiria apenas normas de incentivo e estímulo a comportamentos. Assim, ao seu ver, “não há espaço na Constituição para uma intervenção que iniba, restrinja, dificulte, o exercício da atividade econômica”, de forma que caso o Poder Público entenda determinada atividade ou conduta como indesejada, que a proíba. GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico - Parâmetros para sua Criação*. In GRECO, Marco Aurélio (coord.). *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e Figuras Afins*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 24. Este, contudo, não parece ser o posicionamento mais acertado, pois, como bem lembra Luís Eduardo Schoueri, o mero fato de a Constituição Federal referir, no seu art. 174, *caput*, apenas o termo “incentivo” não pode ser interpretado como se estivesse vedada qualquer forma de desestímulo, visto que quando há o “incentivo” a um comportamento, naturalmente há o desincentivo a outras condutas possíveis. Ademais, a própria Constituição Federal traz exemplos de hipóteses de intervenção estatal por desincentivos a comportamentos indesejados, como é exemplo o art. 153, §4º, I, no uso do ITR contra a subutilização de propriedades rurais, ou ainda o art. 155, §6º, II, viabilizando a diferenciação de alíquota do IPVA conforme a utilização do veículo automotor. Vide: SCHOURI, Luís Eduardo. Op. Cit., p. 52; ADAMY, Pedro. *Instrumentalização do Direito Tributário*. In: ÁVILA, Humberto. *Fundamentos do Direito Tributário*. São Paulo: Marcial Pons, 2012, p. 311.

¹²⁰ LEÃO, Martha. Contributo para o Estudo da *Extrafiscalidade*: a importância da finalidade na identificação das normas tributárias *extrafiscais*. In *Revista Direito Tributário Atual – RDTA*, v. 34, 2015, pp. 303-325.

¹²¹ ADAMY, Pedro. Op. Cit., p. 303.

econômicos e sociais que transcendem a mera arrecadação de recursos financeiros para o Estado”.¹²²

No mesmo sentido, Regina Helena Costa leciona que “a extrafiscalidade, por sua vez, consiste no emprego de instrumentos tributários para o atingimento de finalidades não arrecadatórias, mas sim, incentivadoras ou inibitórias de comportamentos, com vista à realização de outros valores, constitucionalmente contemplados”.¹²³

De modo geral, as funções extrafiscais¹²⁴ dos tributos costumam ser divididas em função distributiva, função simplificadora e função indutora (extrafiscalidade em sentido estrito).¹²⁵ Tal divisão de funções extrafiscais não é unanimidade na doutrina, havendo quem entenda, por exemplo, que o aspecto caracterizador das normas fiscais não é o meramente arrecadatório, mas a distribuição da carga tributária de forma equânime conforme os ditames da capacidade contributiva.¹²⁶ Neste contexto, por exemplo, a função distributiva se afeiçoaria melhor à função fiscal das normas tributárias.¹²⁷

Trata-se de discussão que não será aprofundada, visto que o foco aqui são as normas tributárias indutoras, dentre as quais estão as normas instituidoras de benefícios e incentivos fiscais, que serão melhor aprofundadas no decorrer deste trabalho. Assim, focar-se-á na função indutora dos tributos, referindo-se a tais normas, de forma indistinta, como *normas tributárias indutoras* ou *normas tributárias extrafiscais*.¹²⁸

As normas tributárias indutoras se caracterizam, portanto, não pelo fato de influenciarem no comportamento dos contribuintes, visto que isso se dá relativamente a qualquer norma tributária. A marca característica das normas tributárias indutoras está no

¹²² BOMFIM, Gilson Pacheco. *Incentivos Tributários: conceituação, limites e controle*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015, p. 29.

¹²³ COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário. Constituição e Código Tributário Nacional*. 3ª Ed., São Paulo: Saraiva, 2013, p. 68.

¹²⁴ Fala-se em *funções extrafiscais* ou em *tributação extrafiscal*, ao invés de *tributos extrafiscais*, pois a distribuição da carga tributária, a sua simplificação ou a indução comportamental de tributos pode ser colmatada por normas tributárias que não necessariamente instituem tributos. Ademais, conforme exposto, toda norma tributária tem aptidões arrecadatórias e extrafiscais, impossibilitando divisões puras e radicais entre as funções possíveis das normas tributárias. Neste sentido, vide: SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. Cit., p. 16. VELLOSO, Andrei Pitten. Op. Cit., pp. 294-295. De se destacar que em obra clássica sobre o assunto, Walter Barbosa Correa já apontava a dificuldade de se superar a “zona cinzenta” que existe entre fiscalidade e extrafiscalidade: CORREA, Walter Barbosa. *Contribuição ao Estudo da Extrafiscalidade*. São Paulo: 1964, p. 60

¹²⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. Cit., pp. 32-40.

¹²⁶ Neste sentido, por todos, vide: BOMFIM, Diego. *Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle*. São Paulo: Noeses, 2015, pp. 16-17. Destaca-se, contudo, que o autor não diverge da classificação das normas extrafiscais nas três categorias indicadas.

¹²⁷ Neste sentido: CARAVELLI, Flávia Renata Vilela. *Extrafiscalidade: (re)construção conceitual no contexto do Estado Democrático de Direito e aplicações no direito tributário*. Belo Horizonte: Arraes, 2015.

¹²⁸ LEÃO, Martha Toríbio. *Controle da Extrafiscalidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2015, pp. 46-47.

caráter proposital da influência comportamental que geram, “vinculado à finalidade que justifica a existência do próprio tributo”¹²⁹⁻¹³⁰

Martha Toríbio Leão bem expõe esse marco característico das normas extrafiscais indutoras:

Assim, no campo da indução pela via tributária, o estímulo é premeditado pelo legislador, ou seja, existe a intenção consciente de provocar uma ação ou omissão do indivíduo, ambas consideradas de interesse coletivo, por motivos sociais, econômicos ou até políticos. [...] quando se trata da extrafiscalidade este desejo não é uma simples consequência da imposição tributária, mas sim uma deliberada intenção do legislador, que usa o tributo como mecanismo dessa intervenção, premeditando, dessa forma, os efeitos esperados (e desejados) a partir dessa imposição.¹³¹

Significa dizer que “a identificação das normas tributárias extrafiscais só pode ser realizada no plano da interpretação investigando-se a finalidade normativa”,¹³² sendo necessário identificar, sob uma perspectiva jurídica, a existência de uma finalidade por trás da norma tributária indutora. Essa identificação é importante não somente para a identificação das normas tributárias indutoras, como também para o controle de sua legitimidade, conforme será analisado no momento oportuno.¹³³

A *finalidade* deve ser analisada sob uma perspectiva eminentemente jurídica, sendo necessário diferenciá-la dos *efeitos* das normas tributárias, visto que “enquanto os efeitos são apreciáveis do ponto de vista econômico, a finalidade de uma dada norma tributária pode ser juridicamente apreciada, destacada e levada em consideração para fins de interpretação”.¹³⁴

Assim o é, pois, conforme demonstrado, toda norma tributária possui efeitos para além do meramente arrecadatório, de forma que para a caracterização de uma norma como indutora, faz-se preciso a existência de um objetivo propositalmente instituído que deve ser juridicamente respaldado, sob pena de se tratar de mera norma tributária inconstitucional por instituir tratamento desigual entre contribuintes sem qualquer fundamentação ou justificativa.¹³⁵

¹²⁹ LEÃO, Martha. Contributo para o Estudo da Extrafiscalidade: a importância da finalidade na identificação das normas tributárias extrafiscais. In: *Revista Direito Tributário Atual – RDTA*, v. 34, 2015, p. 307.

¹³⁰ Para uma análise crítica dos vários posicionamentos doutrinários quanto ao aspecto característico das normas tributárias extrafiscais, vide: BOMFIM, Diego. Op. Cit., pp. 23-49.

¹³¹ LEÃO, Martha Toríbio. *Controle da Extrafiscalidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2015, pp. 45-46.

¹³² BOMFIM, Diego. Op. Cit., p. 43.

¹³³ Tópico 3.3.

¹³⁴ BOMFIM, Diego. Op. Cit., p. 43.

¹³⁵ “[...] revela-se extremamente importante identificar a *efetiva* busca de tais fins para se proceder ao controle da legitimidade constitucional das desigualdades tributárias, sobre tudo porque nem toda norma incompatível com o princípio da isonomia tributária se qualifica como extrafiscal: pode ser simplesmente uma norma fiscal inconstitucional. E obviamente não pode se admitir que uma suposta perseguição de fins não fiscais sirva para justificar a inobservância do princípio da igualdade tributária”. VELLOSO, Andrei Pitten. *O Princípio da*

É justamente por não se ignorar que as normas tributárias têm consequências para além do aspecto arrecadatório, que se faz necessário diferenciar os efeitos que lhes são intrínsecos e inevitáveis, apreciáveis sob uma perspectiva econômica ou de política fiscal, daqueles que são os objetivos juridicamente qualificados como razão de ser da instituição da norma tributária.¹³⁶ Aos primeiros, denomina-se *efeitos*; a estes, *finalidades*.

Como bem lembra Diego Bomfim, este é o posicionamento que o STF vem adotando.¹³⁷ Com efeito, quando o STF analisou a legitimidade da concessão de isenção de IPI concedida apenas para produtores de cana-de-açúcar localizados nas regiões do SUDENE e da SUDAM, perquiriu da existência de finalidade extrafiscal da norma, no intuito de verificar se as limitações a tal espécie de norma tributária seriam pertinentes ao caso ou não.¹³⁸

Na oportunidade, interessante destacar que a norma analisada não dispunha expressamente sobre a sua finalidade, de forma que a interpretação perpetrada pelo STF se deu relativamente aos objetivos alcançáveis pela norma, compatibilizando-os com uma finalidade constitucionalmente respaldada no seu art. 151, I: redução das desigualdades regionais.¹³⁹

Assim, tem-se que o uso de normas tributárias com o objetivo de induzir comportamentos dos contribuintes é um expediente de política tributária legítimo.¹⁴⁰ Trata-se da função extrafiscal dos tributos, que exige de tais normas a existência de uma finalidade que se pretenda lograr propositadamente, que precisa ser analisada e justificada sob uma perspectiva jurídica, para além de eventuais efeitos sociais ou econômicos que possa também se verificar.

Por óbvio, contudo, que o uso de normas tributárias indutoras conta com limitações. Em primeiro lugar, deve-se destacar que a indução comportamental por normas tributárias deve necessariamente se dar por meio de estímulos ou desincentivos, de forma a premiar ou agravar a situação do contribuinte, conforme o mesmo opte por adotar ou não o comportamento sugerido pela norma.

Isonomia Tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 306.

¹³⁶ “[...] é evidente que a impossibilidade de separar os efeitos econômicos e sociais não implica a de distinguir os fins jurídicos. A interrelação entre fiscalidade e extrafiscalidade, corretamente afirmada pelos financistas, não obsta que os juristas identifiquem e analisem a existência de finalidades normativas diferenciadas”. VELLOSO, Andrei Pitten. Op. Cit., p. 293.

¹³⁷ BOMFIM, Diego. Op. Cit., p. 46.

¹³⁸ AI 360461 AgR, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Segunda Turma, julgado em 06/12/2005, DJe-055 DIVULG 27-03-2008 PUBLIC 28-03-2008 EMENT VOL-02312-06 PP-01077.

¹³⁹ O mesmo tema foi apreciado novamente pelo STF quando do julgamento do RE 344.341, decidindo-se no mesmo sentido: RE 344.331, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Primeira Turma, julgado em 11/02/2003, DJ 14-03-2003 PP-00031 EMENT VOL-02102-04 PP-00831.

¹⁴⁰ Para uma ampla análise dos vários posicionamentos doutrinários relativos à admissibilidade da extrafiscalidade, rechaçando fundamentadamente os posicionamentos contrários à sua legitimidade, inclusive com base em doutrina e jurisprudência de direito comparado, vide: VELLOSO, Andrei Pitten. Op. Cit., pp. 295-305.

Logo, a imposição de determinada conduta não pode ser confundida com uma norma tributária indutora, pois a indução comportamental implica, necessariamente, no respeito à liberdade de o contribuinte optar ou não pela adoção da conduta pretendida.¹⁴¹ Da mesma forma, não se poderia cogitar uma norma proibitiva como sendo uma norma tributária indutora, visto que, nos termos do art. 3º, do CTN,¹⁴² normas tributárias não podem ser confundidas com sanções a atos ilícitos.¹⁴³

A bem da verdade, o uso de normas tributárias indutoras é prática antiga no cenário internacional,¹⁴⁴ constituindo-se em sedutora opção disponível aos governantes como forma de realização dos ditames constitucionais. Trata-se de uma forma alternativa para sua concreção, na medida em que, afora o uso direto do produto da arrecadação em políticas públicas, pode o Poder Público buscar a realização dos preceitos constitucionais por meio de comportamentos a serem incentivados ou coibidos por parte dos próprios contribuintes.

Reconhecendo-se ao direito tributário legitimidade para além de um simples aspecto vazio de mera manutenção da “máquina pública”, mas sim como decorrência de um dever fundamental que visa viabilizar a realização de direitos fundamentais, tem-se que mesmo na sua função arrecadatória as normas tributárias visam a realização dos objetivos constitucionalmente estabelecidos.

Neste sentido, Flávia Caravelli bem aponta que também as normas tributárias fiscais visam à realização de preceitos constitucionais, não indiretamente, por meio dos comportamentos induzidos dos contribuintes, mas diretamente, a partir do uso do produto da arrecadação pela Administração Pública:

¹⁴¹ “Em uma concepção instrumental, o comportamento desejado não é diretamente comandado pela norma jurídica, mas, sim, induzido por medidas previstas na legislação, permanecendo com o cidadão-contribuinte a decisão final de realizar ou não o comportamento previsto, recebendo os prêmios e benefícios ou submetendo-se aos prejuízos e desvantagens. O que se busca é a aceitação dos cidadãos em optar pelo comportamento desejado, não sua submissão direta a uma norma imperativa. Cria-se, através da ordem jurídica, uma rede de incentivos e desincentivos com vistas à realização dos objetivos estatais, sem que seja necessária a estipulação definitiva da conduta a ser tomada pelo cidadão. (...) Nas normas tributárias, no entanto, que visam à indução do comportamento dos contribuintes, há uma espécie de “ameaça de prejuízo tributário” ou, ainda, uma *ameaça* tributária ao contribuinte que não auxiliar no atingimento da finalidade estatal desejada. Ou de um *prêmio*, um *reconhecimento*, de um comportamento que serve ao interesse público. O direito tributário atua no “plano incitativo” ao comportamento dos indivíduos, de modo a induzi-los às condutas consideradas socialmente benéficas e desejáveis”. ADAMY, Op. Cit., pp. 304 e 307.

¹⁴² Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

¹⁴³ Trata-se de questão uníssona na doutrina e jurisprudência. Neste sentido, exemplificativamente: SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. Cit., p. 47; BOMFIM, Diego. Op. Cit., pp. 232-235; CARAVELLI, Flávia Renata Vilela. Op. Cit., pp. 82-84.

¹⁴⁴ Para uma análise abrangente relativamente ao histórico do uso de normas tributárias extrafiscais em outros países, vide: SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. Cit., pp. 109-126.

Pode-se definir a fiscalidade, então, como o uso do tributo com finalidade arrecadatória, mas não uma arrecadação autorreferente ou com um fim em si mesma. No conceito deve ser compreendido que a arrecadação não é maior para “alimentar/ a / máquina estatal”, e sim um instrumento essencial para realizar e tornar efetivos os direitos individuais e sociais que uma Constituição dirigente impõe ao Estado implementar. Envolve, ainda, obrigatoriamente, a função distributiva, no sentido de se repartir de forma justa a carga tributária na sociedade, para tanto sendo de aplicação necessária o princípio da capacidade contributiva e técnicas como a progressividade. [...]

Em nosso ordenamento jurídico, a arrecadação de dinheiro é meio para cumprir os fundamentos e objetivos da República, previstos no art. 1º e 3º da Constituição de 1988 [...]. A interpretação sistêmica e o princípio da unidade da Constituição conjugam, necessariamente, o sistema tributário com todos os princípios e valores prestigiados pela Constituição.¹⁴⁵

Logo, não se pode concordar com quem afirma que é por meio da função extrafiscal que a tributação contribui na realização dos objetivos e direitos fundamentais,¹⁴⁶ pois se trata de característica comum tanto às normas tributárias fiscais como extrafiscais. O que as diferencia é a forma de sua realização: se diretamente, por meio do uso do produto da arrecadação pela Administração Pública na realização de políticas públicas; ou se indiretamente, por meio da indução premeditada dos contribuintes na adoção de comportamentos que fomentem e estimulem as políticas públicas traçadas pelo Poder Público.¹⁴⁷

Diz-se que a opção por normas tributárias extrafiscais é sedutora, pois há algumas vantagens ou, no mínimo, facilidades na sua adoção pelos governantes como forma de fomentar políticas públicas. Pode-se referir desde já, por exemplo, que a indução comportamental não impacta imediatamente o caixa do Estado, sendo uma potencial renúncia de receita futura. Afinal, é mais simples comprometer uma receita futura, incerta e de difícil quantificação, do que os valores já disponíveis de Entes Estatais sabidamente combatidos nas suas finanças.

Ademais, há facilidades procedimentais na adoção de normas tributárias indutoras (tais como benefícios fiscais) do que em comparação com a alocação direta de valores por meio de subvenções. Os procedimentos de validação nas leis orçamentárias são diversos, sendo menos burocráticos para aquelas normas do que para estas últimas.¹⁴⁸

¹⁴⁵ CARAVELLI, Flávia Renata Vilella. Op. Cit., p. 64.

¹⁴⁶ Neste sentido: GOUVÊA, Marcus de Freitas. *A Extrafiscalidade no Direito Tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2006, p. 38.

¹⁴⁷ A nomenclatura utilizada não é unívoca na doutrina, havendo que atribua o caráter de realização direta à função extrafiscal e o de realização indireta às normas fiscais, como, por exemplo: BOMFIM, Diego. Op. Cit., pp. 12-13. A denominação, todavia, é aspecto secundário, importando apenas o reconhecimento de que independentemente da função desempenhada pela norma tributária, fato é que a mesma deve contribuir para a realização dos preceitos constitucionais.

¹⁴⁸ A análise de tais limitações procedimentais face ao orçamento público consta melhor analisada no tópico 1.5.1.

Isso, por óbvio, não significa que não existam riscos a demandarem a atenção e cautela dos Administradores Públicos na adoção de normas tributárias indutoras.

Pedro Adamy aponta como primeiro risco da instrumentalização do direito tributário a sua adoção como “panacéia para os males sociais”.¹⁴⁹ Com efeito, deve-se ter atenção para não se conceber as normas tributárias indutoras como sendo uma espécie de salvação para todos os problemas sociais e econômicos.

Do uso extremado de tais normas, decorreria a possibilidade de sua utilização de forma falaciosa pela banalização dos fins legitimadores de sua adoção, ou seja, uma irreal transformação de normas tributárias fiscais em extrafiscais visando tão somente a um incremento na arrecadação.¹⁵⁰

Há também de se destacar que por mais que as normas tributárias tenham um caráter indutor intrínseco a si, não se pode superestimar a sua real influência nos contribuintes. Há outros elementos que também influenciam seus comportamentos, de forma que os tributos não são necessariamente o elemento preponderante no processo de tomada de decisão dos contribuintes.¹⁵¹

Logo, é possível que os contribuintes adotem comportamentos diametralmente opostos aos pretendidos por diversos motivos, tais como: (1) por não darem importância preponderante às normas indutoras; (2) pelo caráter inelástico do objeto tributado; (3) pelo fato de conseguirem “pagar o preço” da não adoção do comportamento esperado, tirando proveito da situação de maneiras indesejadas;¹⁵² etc.¹⁵³

Há, ainda, o risco de o uso indiscriminado de normas tributárias indutoras criar uma espécie de relaxamento nos Administradores Públicos, de forma a incentivarem o consumo de determinados bens ou serviços, mas olvidarem dos esforços necessários para que o seu consumo possa se dar de forma efetiva como, por exemplo, o favorecimento na produção ou consumo de determinado bem sem o investimento em infraestrutura para o seu escoamento ao público em geral.¹⁵⁴

O segundo risco na utilização das normas tributárias indutoras reside na potencial “erosão das garantias fundamentais do contribuinte e dos princípios constitucionais

¹⁴⁹ ADAMY, Pedro. Op. Cit., pp. 311-312. Aponta o autor que a expressão “panaceia” é utilizada por BORGES, José Souto Maior. *Teoria da Isenção Tributária*. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980, p. 72.

¹⁵⁰Ibidem, p. 311.

¹⁵¹Ibidem, p. 311.

¹⁵² Exemplo clássico diz respeito ao agravamento tributário sobre determinado bem de consumo, no qual o seu produtor paga o preço do tributo elevado, mas o repassa ao consumidor final de forma embutida no preço de venda.

¹⁵³Ibidem, p. 311.

¹⁵⁴Ibidem, p. 312.

tributários”.¹⁵⁵ Não se pode olvidar que a restrição a direitos fundamentais é característica intrínseca das normas tributárias, de forma que “mesmo que esteja amparado pelo desejo de realização dos melhores objetivos, das mais altas e legítimas finalidades, um tributo permanece um tributo, ou seja, continua a limitar direitos fundamentais de liberdade e propriedade dos contribuintes”.¹⁵⁶

Com efeito, existem controles a que as normas tributárias extrafiscais precisam ser submetidas, como forma de averiguar a sua legitimidade. Isso porque é da sua natureza a instituição de exações que tenham por fim não a justa distribuição da carga tributária, em conformidade com os ditames da isonomia tributária e da capacidade contributiva, mas sim outras finalidades constitucionalmente amparadas.

Há, portanto, uma relativização de algumas garantias constitucionais como forma de viabilizar a realização de outros desideratos que devem, necessariamente, contar com respaldo constitucional. Noutros termos, “haverá o abandono do critério da igualdade tributária em função da tentativa de obtenção de finalidades distintas da arrecadação pela via fiscal”.¹⁵⁷

O risco em questão não deve ser subestimado. Quando da edição e promulgação da norma tributária indutora, a relativização de garantias constitucionais pela concessão de tratamento favorecido ou gravoso (portanto, necessariamente desigual) se dá pela mera expectativa de seus efeitos futuros.

Daí a razão pela qual a instituição de controles à instituição de tais normas (como, por exemplo, um juízo de proporcionalidade), faz-se necessária como forma de minimizar o grave risco de relativização de direitos fundamentais por motivos supérfluos ou posteriormente demonstrados como inócuos.¹⁵⁸

O terceiro risco exposto pelo autor é o da “incerteza e imprevisibilidade”.¹⁵⁹ As normas tributárias indutoras não são impositivas, mas sugestivas, de forma que a decisão final pela adoção ou não do comportamento desejado pela Administração Pública é sempre do contribuinte. Contudo, ainda que se possa mensurar com elevado grau de certeza a opção que será adotada pelos contribuintes, evidente que muitas vezes haverá a adoção de comportamentos contraintuitivos, irracionais ou vocacionados por interesses subjetivos inconcebíveis quando da edição da norma.

¹⁵⁵Ibidem, pp. 312-316.

¹⁵⁶Ibidem, p. 312. A referência é feita pelo autor no contexto do primeiro risco apontado. Contudo, parece-nos melhor posicionada conjuntamente ao risco de enfraquecimento das garantias e princípios constitucionais dos contribuintes.

¹⁵⁷Ibidem, p. 313.

¹⁵⁸Ibidem, p. 316.

¹⁵⁹Ibidem, pp. 316-319.

O comportamento dos contribuintes diante de uma norma tributária é influenciado por uma enorme gama de fatores, de forma que a sua apreensão de forma completa e precisa antes da edição da norma tributária indutora, bem como o seu dimensionamento relativamente ao futuro, é tarefa de impossível realização plena. Tem-se, portanto, que somente uma “estimação aproximada” ou uma “definição parcial” é passível de ser realizada.¹⁶⁰

Todas as pessoas estão sujeitas a heurísticas no seu processo de tomada de decisão, que podem ser compreendidas como simplificações inevitavelmente realizadas pelo cérebro para, a partir de habilidades já desenvolvidas pelo indivíduo, chegar a conclusões de forma rápida. São como que “estratégias” mentais que acabam ignorando parte das informações disponíveis para tomar uma decisão de forma mais rápida e fácil.¹⁶¹

Em estudo específico sobre a relação das heurísticas com normas tributárias extrafiscais, Fábio Tomkowski bem expõe sua relevância e importância, de modo a corroborar o risco da incerteza ora em questão:

[...] as heurísticas são como se fosse um sistema operacional de tomada de decisões, o qual é utilizado a todo momento, principalmente quando se está frente a incertezas e é necessário agir rapidamente. Apesar de serem essenciais para os indivíduos, frequentemente, no entanto, levam a decisões equivocadas, prejudicando a melhor escolha, razão pela qual se faz necessária maior compreensão sobre o assunto, visando obter meios para utilizá-las de modo a otimizar seus resultados, não somente na vida cotidiana como também na elaboração de leis e políticas públicas.¹⁶²

Conforme expõe o autor citado, há alguns vieses e heurísticas que se fazem especialmente presentes no que diz respeito à tributação, influenciando a tomada de decisões pelos contribuintes: (1) aversão à perda, (2) representatividade, (3) otimismo e confiança excessiva, (4) disponibilidade, (5) miopia temporal e (6) *status quo*.¹⁶³

Elas podem ser entendidas, respectivamente, como:¹⁶⁴

(1) uma valorização maior de perdas do que de ganhos, de forma que os contribuintes tendem a temer excessivamente perdas a ponto de não “arriscarem” um potencial ganho, ainda que altamente provável;

¹⁶⁰Ibidem, pp. 317-318.

¹⁶¹ Sobre o assunto, vide: GIGERENZER, Gerd; GAISSMAIER, Wolfgang. Heuristic Decision Making. In: *Annual Review of Psychology*, Vol. 6 (volume publicado em janeiro de 2011), pp. 451-482; ENGEL, Christoph; GIGERENZER, Gerd. Law and Heuristics: an interdisciplinary venture. In ENGEL, Christoph; GIGERENZER, Gerd. *Heuristics and Law*. Dahlen Workshop Reports: Berlim, 2004; KAHNEMAN, Daniel; TVERSKY, Amos. Judgment Under Uncertainty: heuristics and biases. *Science*, vl. 185, 1974, pp. 1.124-1.131; KAHNEMAN, Daniel. *Rápido e Devagar: duas formas de pensar*. Trad.: LEITE, Cássio de Arantes. Objetiva: São Paulo, 2012.

¹⁶² TOMKOWSKI, Fábio Goulart. *Direito Tributário e Heurísticas*. São Paulo: Almedina, 2017, p. 33.

¹⁶³Ibidem, pp. 109-119.

¹⁶⁴Ibidem, pp. 71-77.

(2) um pré-juízo de que determinada pessoa, instituto, objeto, etc. pertença a um grupo de representação. Ou seja, uma concepção prévia de que A pertence ao grupo B; que o evento X seja originado do evento Y, que o processo B gere A, etc;

(3) uma tendência a se superestimar a própria capacidade;

(4) uma tendência a supervalorizar informações ou dados que sejam mais presentes na vida do indivíduo ou que sejam de mais fácil apreensão, como, por exemplo, quando um determinado evento é constantemente veiculado pela mídia, tornando-o mais presente e palatável às pessoas;

(5) uma tendência a se valorizar eventos mais próximos no tempo do que consequências de médio e longo prazo;

(6) uma tendência pela manutenção das escolhas já feitas, ainda que ultrapassadas e disfuncionais.

Contudo, obviamente que a verificação de uma inevitável insegurança quantos aos resultados a serem obtidos pela instituição de uma norma tributária indutora não as torna todas ilegítimas, bastando que se tomem medidas para minimizar, tanto quanto possível, tal zona de incerteza. Com efeito, “a tributação dirigida a finalidades deve continuar sendo admitida dentro de parâmetros específicos e determinados, com a função de tentar reduzir tais complexidades, criando regras tributárias que auxiliem na consecução dos objetivos estatais (...)”.¹⁶⁵

Neste sentido, recorre-se uma vez mais às palavras de Fábio Tomkowski para reforçar o entendimento adotado neste trabalho:

Além do mais, a insustentabilidade estrutural presente no país precisa ser enfrentada de maneira enérgica. É necessária, para isso, a criação de uma teoria da extrafiscalidade que se baseie na ideia de vincular tributos a uma política de fomento e à realização de uma análise jurídica científica e empírica que verifique os propósitos e consequências.¹⁶⁶

Significa dizer que a incerteza intrínseca às normas tributárias indutoras não lhes retira a legitimidade, mas impõe que controles prévios e posteriores à sua constituição sejam instituídos, como forma de ajustar eventuais imprecisões e corrigir possíveis distorções que surjam com o decorrer do tempo.

Finalmente, o quarto e último risco exposto por Pedro Adamy quanto à instrumentalização do direito diz respeito à existência de “grupos de interesse e pressão”.¹⁶⁷

¹⁶⁵ ADAMY, Pedro. Op. Cit., pp. 318-319.

¹⁶⁶ TOMKOWSKI, Fábio Goulart. Op. Cit., p. 123.

¹⁶⁷ ADAMY, Pedro. Op. Cit., 319-320.

Efetivamente, não é segredo algum que existem diversos grupos muito bem organizados que conseguem, pelos mais diversos meios, obter benefícios em proveito próprio.

O risco, aqui, diz respeito a que “a legislação tributária se torne, em grande medida, um emaranhado de benefícios àqueles que têm maior poder de convencimento ou barganha perante o legislador ou perante o executivo”.¹⁶⁸ Haveria um desvirtuamento do sistema jurídico, pois ao invés de visar à realização do verdadeiro interesse público, voltado ao bem comum, buscaria contemplar apenas pequenos grupos de interesse, muitas vezes não somente com indiferença ao interesse público, mas também em seu detrimento.

Tais riscos, embora impressionantes nas suas potencialidades negativas, não são suficientes para se retirar das normas tributárias indutoras sua legitimidade e utilidade. Servem, todavia, para justificar a adoção de controles à sua utilização, no intuito de que as finalidades buscadas, o meio escolhido e o espectro de contribuintes contemplados sejam adequados, sopesando-se eventuais restrições a direitos e garantias fundamentais em face dos resultados que se pretenda alcançar.

Considerando que o presente trabalho tem por objeto especificamente os controles à concessão de benefícios e incentivos fiscais, que são espécies de normas tributárias indutoras, trata-se de alerta muito importante. Com efeito, o ordenamento prevê uma série de controles a tais normas, muitos deles típicos do Direito Financeiro, afeitos ao controle do orçamento público. Embora relevantes, entende-se que devem tais controles ser complementados por outros, o que será exposto e justificado no momento oportuno.

Ante todo o exposto, tem-se por demonstrado que as normas tributárias indutoras são um expediente legítimo a ser utilizado pelo Poder Público como forma de realização de políticas públicas constitucionalmente amparadas. Há evidentes riscos na sua utilização indiscriminada, de forma que tais normas precisam estar sujeitas a controles claros e rigorosos, que de forma alguma lhes retira legitimidade, mas, pelo contrário, contribuem para que sua utilização seja ainda mais eficaz e benfazeja aos propósitos constitucionais.

1.5 O poder de não tributar – benefícios e incentivos fiscais: conceito e formas de manifestação

A Constituição Federal distribuiu dentre os Entes Federados suas respectivas competências para a instituição de tributos. Tal distribuição se deu por meio de um rol taxativo de regras impositivas, consistindo em previsões abstratas de manifestações de capacidade

¹⁶⁸Ibidem, p. 319.

contributiva que poderão ser objeto de tributação, desde que, obviamente, respeitados todos os direitos constitucionais dos contribuintes.¹⁶⁹

Não são poucas as discussões envolvendo o tema das competências tributárias, mas, para o que aqui interessa, basta pontuar o seguinte: a competência para a instituição de tributos acarreta na correlata prerrogativa ao Ente Público de não a exercer ou de exercê-la apenas parcialmente. Trata-se de questão já desde há muito apontada por José Souto Maior Borges, para quem “no poder de tributar se contém o poder de eximir, como o verso e o reverso de uma medalha.”¹⁷⁰ É o que se denomina *poder de não tributar*.¹⁷¹

Neste sentido são as clássicas lições de Roque Carrazza:

Noutro falar, a competência tributária é a habilitação ou, se preferirmos, a *faculdade potencial* que a Constituição confere a determinadas pessoas (as pessoas jurídicas de direito público interno) para que, por meio de lei, tributem. Obviamente, quem pode tributar (criar unilateralmente o tributo, com base em norma constitucional), pode, igualmente, aumentar a carga tributária (agravando a alíquota ou a base de cálculo do tributo, ou ambas), diminuí-la (adotando o procedimento inverso) ou até suprimi-la, através da não-tributação pura e simples ou do mecanismo do emprego jurídico das isenções. Pode, ainda, perdoar débitos tributários já nascidos ou parcela-los, anistiando, se entender que é o caso, as eventuais infrações cometidas.

O que queremos significar é que quem pode tributar pode, do mesmo modo, aumentar o tributo, minorá-lo, parcelar seu pagamento, isentá-lo, no todo ou em parte, remi-lo, anistiar as infrações fiscais ou, até, não tributar, observadas sempre, e claro, as diretrizes constitucionais. Tudo vai depender de uma decisão política, a ser tomada pela própria entidade tributante.¹⁷²

Ao discorrer sobre o exercício do *poder de não tributar*, Hermano Notaroberto Barbosa sustenta duas manifestações possíveis: uma em sentido amplo, ou manifestação passiva; outra em sentido estrito, ou manifestação ativa.¹⁷³ A sua manifestação passiva consiste na “totalidade

¹⁶⁹ Um estudo satisfativo sobre as competências tributárias implicaria em transbordar dos propósitos do presente tópico. Ainda assim, sobre o tema, para diferentes perspectivas, análises e conclusões, veja-se: VELLOSO, Andrei Pitten. *Conceitos e Competências Tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. *Competência Tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa*. São Paulo: Malheiros, 2014; GAMA, Tácio Lacerda. *Competência Tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. 3ª Ed., rev. e ampl., São Paulo: Noeses, 2019; MENDONÇA, Cristiane. *Competência Tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2004; PIZOLIO, Reinaldo. *Competência Tributária e Conceitos Constitucionais*. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

¹⁷⁰ BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3ª Ed., atual. e rev., 3ª tir. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 30.

¹⁷¹ A referência ao *poder de não tributar* já constava da clássica doutrina de Aliomar Baleeiro (*Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 8ª Ed., São Paulo: GEN; Forense, 2010). José Souto Maior Borges também fez reiteradas referências ao *poder de isentar* e a expressões congêneres na sua clássica obra sobre o tema (Op. Cit.), ao que se poderia somar outros vários autores. Todavia, entende-se que foi graças à monografia especialmente dedicada ao *poder de não tributar*, redigida por Hermano Notaroberto Barbosa (*O Poder de Não Tributar: benefícios fiscais na Constituição*. São Paulo: Quartier Latin, 2012), que o termo ganhou especiais luzes, passando a designar os poderes e limites em matéria de exonerações tributárias como um todo.

¹⁷² CARRAZZA, Roque. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 19ª Ed., rev. atual. e ampl. 3ª Tir., São Paulo: Malheiros, 2004, p. 439.

¹⁷³ BARBOSA, Hermano Notaroberto. Op. Cit., pp. 85-88.

das situações em que o ente político, muito embora tendo recebido do constituinte a competência para tributar um determinado fato econômico, opta por simplesmente não fazê-lo”.¹⁷⁴

Trata-se de manifestação decorrente de uma das características das competências tributárias, consistente na sua facultatividade, sendo exemplo a não instituição pela União Federal do imposto sobre grandes fortunas, cuja competência está prevista no art. 153, VII, da CF/88.¹⁷⁵

Já a sua manifestação ativa é a que realmente interessa aos propósitos deste trabalho, consistindo nas situações em que o Ente Público deliberadamente deixa de exercer sua competência tributária na sua plenitude. “Referida dimensão do exercício da competência é verificada nos casos em que o legislador, de forma excepcional, desonera, total ou parcialmente, um grupo de contribuintes ou uma determinada atividade econômica em relação a um tributo já instituído que, a se aplicar sua regra geral, deveria incidir sobre os mesmos”.¹⁷⁶

Diz-se que tal manifestação é ativa, pois não se realiza por um silêncio eloquente ou uma omissão do Ente Público, mas sim por uma efetiva tomada de posição politicamente deliberada, tratando-se determinado grupo de contribuintes de maneira diversa à regra geral. Trata-se do que se designa por *benefícios* ou *incentivos* fiscais.

As exonerações tributárias são tão antigas quanto os próprios tributos, havendo registros do antigo Egito a determinar que “a política de perdoar tributos durante tempos difíceis era uma prática comum”.¹⁷⁷ Neste sentido, os escribas do faraó deveriam agir com benevolência quanto aos menos favorecidos, havendo textos oficiais a reconhecer a possibilidade de ser praticada a remissão de até dois terços dos tributos para os fazendeiros pobres que estivessem endividados.¹⁷⁸

Contudo, ainda hoje há grande imprecisão quanto às suas formas de operacionalização, havendo certa confusão no uso indiscriminado de expressões como “benefícios”, “incentivo”, “privilégio”, “renúncia” e outras expressões afins¹⁷⁹, imprecisão essa que se verifica também na jurisprudência.¹⁸⁰

¹⁷⁴ *Ibidem*, p. 86.

¹⁷⁵ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

¹⁷⁶ BARBOSA, Hermano Notaroberto. *Op. Cit.*, p. 88.

¹⁷⁷ ADAMS, Charles. *For Good and Evil – The impact of taxes on the course of civilization*. 2ª Ed., New York: Mandison Books, 1993, p. 8.

¹⁷⁸ *Idem*, p. 13.

¹⁷⁹ ALMEIDA, Francisco Carlos Ribeiro. Uma Abordagem Estruturada da Renúncia de Receita Pública Federal. In: *Revista do Tribunal de Contas da União*, v. 31, n. 84, Brasília: TCU, 2000, p. 27.

¹⁸⁰ Sobre o ponto, vide: DINIZ, Marcelo de Lima Castro; FORTES, Fellipe Cianca. Incentivos Fiscais no STJ. 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, 2007, pp. 271-272.

Com efeito, são inúmeras as tentativas na doutrina de definir *benefícios fiscais* e *incentivos fiscais*, numa tentativa de diferenciar tais vocábulos em institutos autônomos, aos quais muitos outros vocábulos podem ser acrescentados (tais como concessões, privilégios, favores, etc.), construindo uma verdadeira babel de conceitos.

Este é o posicionamento, por exemplo, do autor português Nuno Sá Gomes, que em sua obra reconhece que o conceito de *benefícios fiscais* é “um dos mais confusos e polêmicos”.¹⁸¹ Isso, contudo, não impediu o autor de defender a diferenciação entre os institutos, sustentando que “a expressão *incentivo fiscal* tem, na ciência fiscal, um sentido preciso, distinto do de *benefício fiscal*, na medida em que os *benefícios* e os *incentivos* têm, na verdade, *funções distintas*”.¹⁸²

Nas palavras do autor:

a) No primeiro caso, tutelar interesses públicos, em termos estáticos, mediante *benefícios fiscais* relativos a situações já *consumadas*, por superiores razões políticas (de defesas diplomáticas, etc.), sociais, religiosas, culturais, etc.

b) No segundo caso, tutelar, em termos *dinâmicos*, mediante *incentivos* ou *estímulos*, a actividade dos sujeitos a que essas medidas se dirigem e que se pretende incitar ou fomentar. *Trata-se, neste caso, do que a doutrina designa, por vezes, de medidas de fomento fiscal*, que têm a natureza de *incentivos específicos*, espécie do gênero *incentivos económicos*, que abrange também os *incentivos financeiros*, os *auxílios técnicos*, etc.¹⁸³

Na doutrina nacional há quem tenha acatado tal diferenciação,¹⁸⁴ bem como quem tenha preferido por se valer da expressão *incentivos fiscais* para designar ambas as realidades,¹⁸⁵ por entender melhor refletir o caráter indutivo de tais normas. Neste trabalho, entende-se que a

¹⁸¹ GOMES, Nuno Sá. *Teoria Geral dos Benefícios Fiscais*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1991, p. 9. Desenvolvendo seu raciocínio, prossegue o autor: “E a indefinição é, desde logo, aparente ao nível da própria *terminologia* empregada, em Portugal e no estrangeiro, que pela *doutrina* jurídica, quer pela *económico-financeira*, e até, pela própria *lei*. Na verdade, a realidade que constitui objecto deste estudo, é promiscuamente designada por *benefícios fiscais*, *incentivos* ou *estímulos fiscais*, *desagravamentos fiscais*, *exclusões tributárias*, *situações de não tributação* ou de *não sujeição tributária*, *imunidades fiscais* e, *privilégios*, *vantagens*, *favores* ou *liberalidades fiscais*, *gastos*, *despesas* ou *subvenções fiscais*, etc., tudo em termos particularmente inseguros, empregando a doutrina critérios *jurídicos*, quando faz análise *económica* e critérios *económicos* quando faz análise *jurídica*, de modo que os conceitos não coincidem, de autos para autor, e de sistema fiscal para sistema fiscal, pelo que, realidades distintas são abrangidas pela mesma terminologia e designações diferentes são empregadas para referir situações essencialmente equivalentes” (Ibidem, p. 10).

¹⁸² Ibidem, p. 35.

¹⁸³ Ibidem.

¹⁸⁴ Neste sentido: DINIS, Marcelo de Lima Castro; FORTES Felipe Cianca. Incentivos Fiscais no STJ. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *Incentivos Fiscais – Questões Pontuais nas Esferas Federal, Estadual e Municipal*. São Paulo: MP, 2007, p. 274.

¹⁸⁵ Por todos: CATÃO, Marcos André Vinhas. *Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais*. Rio de Janeiro: Renovar, 2004; SCHOUEIRI, Luís Eduardo. Op. Cit.

diferenciação dentre os institutos dos *benefícios fiscais* e dos *incentivos fiscais* deve sim ser acatada, visto que revelam situações diferentes entre si.

Com efeito, na linha da doutrina acima transcrita de Nuno Sá Gomes, a diferenciação dentre tais institutos está no seu caráter estático ou dinâmico face ao destinatário da benesse. Enquanto *benefícios fiscais* são concedidos sem qualquer intenção de que seus beneficiários incorram em determinados comportamentos, *incentivos fiscais* são concedidos na expectativa de que seus beneficiários concorram, por meio de atitudes práticas, com determinados objetivos de forma ativa.

Exemplificando o que se está a afirmar, veja-se o caso da isenção de imposto de renda previsto no art. 6º, XIV, da Lei 7.713/88, concedida a pessoas portadoras de determinadas moléstias graves.¹⁸⁶ Neste caso, o *benefício* é dado de forma estática, pois não se espera por parte do beneficiário nenhuma conduta, postura ou contribuição em contrapartida ao *benefício*. Este é concedido como forma de realização de preceitos constitucionais, como, por exemplo, o resguardo de sua capacidade contributiva e o respeito à sua dignidade humana, visto que há uma presunção de que pessoas portadoras de tais enfermidades devem incorrer em gastos e sofrer com ônus de diversas naturezas que, não fosse o benefício, abalariam por demais tais princípios constitucionais (sem prejuízos de outros).

Já a título de exemplo de *incentivo fiscal*, pode-se referir o Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT, instituído pela Lei 6.321/76, que se trata de um programa governamental que visa incentivar empregadores a zelarem pela qualidade da alimentação de seus funcionários, mediante a concessão de vantagens tributárias diretamente relacionadas com a adoção de condutas que se imagina serem assim incentivadas.

Empresas que aderirem ao PAT podem executá-lo de diversas formas, como por meio de um serviço próprio de refeições, distribuição de cesta básica, convênios com empresas que fornecem serviços coletivos de alimentação, vale-refeição e/ou vale-alimentação, etc. Em contrapartida de sua adesão e execução, é permitido às pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real deduzir do Imposto de Renda devido, a título de *incentivo fiscal*, o valor correspondente à aplicação da alíquota do imposto sobre a soma das despesas de custeio programa.

¹⁸⁶ Art. 6º Ficam isentos do imposto de renda os seguinte rendimentos percebidos por pessoas físicas: XIV – os proventos de aposentadoria ou reforma motivada por acidente em serviço e os percebidos pelos portadores de moléstia profissional, tuberculose ativa, alienação mental, esclerose múltipla, neoplasia maligna, cegueira, hanseníase, paralisia irreversível e incapacitante, cardiopatia grave, doença de Parkinson, espondiloartrose anquilosante, nefropatia grave, hepatopatia grave, estados avançados da doença de Paget (osteíte deformante), contaminação por radiação, síndrome da imunodeficiência adquirida, com base em conclusão da medicina especializada, mesmo que a doença tenha sido contraída depois da aposentadoria ou reforma.

Estes dois exemplos, aos quais muitos outros poderiam ser acrescidos, têm por propósito apenas evidenciar o critério de diferenciação entre *benefícios fiscais* e *incentivos fiscais*, qual seja seu caráter estático para aqueles e dinâmico para estes últimos. Logo, por mais tentador que seja tentar equiparar conceitualmente tais institutos jurídicos, fato é que são diversos entre si.

Não se ignora que tal diferenciação acaba não tendo maior relevância prática, de forma que a tentativa de sua diferenciação acaba, muitas vezes, por ensejar discussões e confusões desnecessárias. Isso, contudo, não é uma regra absoluta, de forma que ainda que se trate de diferenciação sutil e nem sempre de pertinência prática de fácil apreensão, não se pode negar sua importância.

Todavia, em face da sua potencial sinonímia para uma grande (senão a maior) parcela das vezes, as expressões “benefício” e “incentivo” serão utilizadas como termos equivalentes ao longo deste trabalho, ambas a denotar o uso de institutos jurídico-tributários pelo Poder Público como forma de favorecer e estimular determinadas atividades ou grupos de contribuintes, ainda que não implique numa efetiva redução da carga tributária,¹⁸⁷ salvo quando se entender que a sua diferenciação tem repercussões práticas concretas, oportunidades nas quais tal diferenciação será destacada. Por outro lado, tais expressões não serão aqui confundidas com “renúncias fiscais”, estas entendidas como os efeitos financeiros advindos da concessão de benefícios fiscais.¹⁸⁸

Com efeito, apesar dos destaques feitos acima, via de regra pouco importa a identificação de um caráter estático ou dinâmico por detrás da realidade contemplada por uma norma beneficiadora, ao menos para o que interessa ao objeto da presente pesquisa. O que interessa é apenas a identificação de um “tratamento diferenciado, outorgado pelo legislador tributário, de forma a estimular certas atividades desejadas por uma diretriz política, social e econômica”.¹⁸⁹ A título ilustrativo, Guilherme Waldemar d’Oliveira Martins não faz distinção entre benefícios e incentivos fiscais, conceituando-os como “todo desagravamento fiscal derogatório do princípio da igualdade tributária, instituído para a tutela de interesses extrafiscais de maior relevância”.¹⁹⁰

¹⁸⁷ Significativa parte da doutrina vincula a ideia de benefício fiscal à efetiva redução de carga tributária. Neste sentido: “Por sua vez, os benefícios fiscais representam uma norma tributária de exceção, da qual resulta, para um determinado grupo de contribuintes, um recolhimento menor de tributos e, conseqüentemente, uma redução de receitas para o Estado”. HENRIQUES, Elcio Fiori. *Os Benefícios fiscais no Direito Financeiro e Orçamentário: o gasto tributário no direito brasileiro*. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 37.

¹⁸⁸ *Ibidem*, p. 131.

¹⁸⁹ CATÃO, Marcos André Vinhas. *Op. Cit.*, p. 215.

¹⁹⁰ MARTINS, Guilherme Waldemar d’Oliveira. *Os Benefícios Fiscais: sistema e regime*. Coimbra: Almedina, 2006, p. 15.

A corroborar a menor importância de uma distinção conceitual entre as expressões *benefícios* e *incentivos fiscais*, tem-se que a própria Constituição Federal parece incorrer em confusão e imprecisão no seu uso. Veja-se que ora o constituinte fez referência exclusivamente a *incentivos*, ora referiu *benefícios* e *incentivos* de forma a indicar que seriam institutos diferentes entre si, mas não somente não contribuiu quanto aos seus traços característicos, como ainda se valeu de clara imprecisão técnica.

Neste sentido, tratando especificamente de *incentivos fiscais*: (1) o art. 43, §2º, prevê a concessão de *incentivos* regionais; (2) o art. 151, I, prevê a “concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País”; (3) o art. 227, §3º, prevê a possibilidade de estímulos mediante *incentivos* fiscais ao direito especial da criança e do adolescente; (4) o art. 40, do ADCT, refere *incentivos fiscais* na manutenção da Zona Franca de Manaus; (5) o art. 41, do ADCT, prevê a revisão dos *incentivos fiscais* setoriais então em vigor, por todos os níveis da Federação.

De outro lado, dispondo sobre *incentivos fiscais* e *benefícios fiscais* como institutos aparentemente autônomos, tem-se, exemplificativamente: (1) o art. 155, §2º, XII, “g”, prevendo caber a lei complementar “regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, *incentivos* e *benefícios* fiscais serão concedidos e revogados”, no que diz respeito ao ICMS; (2) o art. 156, §3º, III, prevê, de forma semelhante, caber a lei complementar a função de “regular a forma e as condições como isenções, *incentivos* e *benefícios* fiscais serão concedidos e revogados”, no que diz respeito ao ISS; (3) o art. 195, §3º, prevê que “a pessoa jurídica em débito com o sistema da seguridade social, como estabelecido em lei, não poderá contratar com o Poder Público nem dele receber *benefícios* ou *incentivos* fiscais ou creditícios”.

Perceba-se que nas previsões (1) e (2) acima referidas, ainda que *incentivos* e *benefícios* sejam tratados de forma autônoma, tem-se, infelizmente, que tais referências padecem de grave vício de técnica, pois ambas referem “isenções, *incentivos* e *benefícios*”, embora não reste a menor dúvida de que a categoria das isenções é uma espécie de *incentivo* ou *benefício*. Significa dizer que o seu trato como instituto autônomo, enquanto sabidamente não o é, não somente indica um uso pleonástico das expressões, como compromete o nível de rigor técnico que se deve ter na sua interpretação.¹⁹¹

Com efeito, não são poucos os esforços doutrinários, tanto no Brasil quanto no estrangeiro, a tentar conceituar *benefícios fiscais* e *incentivos fiscais*, bem como desenvolver

¹⁹¹ BARBOSA, Hermano Notaroberto. Op. Cit., pp. 91-92.

uma tipologia, tal como isenções, créditos presumidos, redução de base de cálculo, diferimento, anistia, etc. A questão é que tal esforço não conta com respaldo na Constituição Federal ou legislação, além de apresentar uma miríade de posicionamentos e classificações doutrinárias que mais fazem confundir do que esclarecer.¹⁹²

Com a devida vênia, mas o entendimento aqui adotado é que as designações *benefícios fiscais* e *incentivos fiscais* podem e devem ser utilizados de forma indiferente entre si na maioria das vezes, a referir todo e qualquer tratamento tributário que desonere (total ou parcialmente) ou favoreça, a qualquer título, um grupo de contribuintes ou uma determinada atividade econômica, visando uma finalidade pré-estabelecida e identificada, de forma a lhes conferir tratamento tributário excepcional e diferenciado se comparado com a regra geral do tributo que deveria incidir sobre o respectivo beneficiado em situações de normalidade, não fosse a norma beneficiadora.¹⁹³

Essa definição do que se entende por *benefício e incentivo fiscal* em sentido amplo desvincula sua compreensão da noção de economia fiscal ou redução da carga tributária e a aproxima da mera noção de vantagem (seja ela qual for) ou tratamento diferenciado, sem prejuízo de se reconhecer que casos práticos podem sim demandar uma maior especificação dentre tais designações, situações em que os já referidos caráter estático e dinâmico surgem como critérios de diferenciação dentre *benefícios fiscais* e *incentivos fiscais*

Celso de Barros Correia Neto aponta a existência de duas acepções para a expressão “incentivo fiscal”. Uma mais ampla, consentânea com o posicionamento aqui adotado. Outra, mais restrita, que contemplaria apenas as normas tributárias que implicassem em efetiva redução da carga tributária, vinculando a expressão à verificação de uma renúncia fiscal. “Enquanto, na primeira acepção, compreende-se qualquer forma de derrogação na lei tributária posta em favor do contribuinte, com base na extrafiscalidade, na segunda, somente são levados em consideração instrumentos que ensejem redução direta da carga fiscal”.¹⁹⁴

Exemplo prático da relevância da acepção que se adote de benefício fiscal (ampla ou restrita) está no instituto do diferimento, que a depender do posicionamento que se assuma, será

¹⁹² Importante destacar, ainda, que a comum referência a autores portugueses precisa levar em consideração o fato de existir em Portugal um Estatuto dos Benefícios Fiscais de Portugal (Decreto-Lei n. 515/89, sem paralelo no Brasil. Tal fato reforça a impossibilidade de importações acríticas da doutrina estrangeira.

¹⁹³ Dando destaque para o caráter de excepcionalidade do benefício fiscal face a “tributação-regra”: vide: GOMES, Nuno Sá. Op. Cit., pp. 31-35. Especialmente: “Sendo assim, o ponto de partida de qualquer estudo rigoroso dos benefícios fiscais deve ter presente a definição precisa dos contornos e o alcance normativo da tributação-regra, excluindo, desde logo, do conceito de benefício fiscal, todo o desagravamento tributário que, expressa ou implicitamente, caiba no modelo instituído por essa tributação-regra, isto é, que tenha natureza estrutural”. (ibidem, p. 34).

¹⁹⁴ CORREIA NETO, Celso de Barro. *O Avesso do Tributo*. São Paulo: Almedina, 2014, p. 130

ou não enquadrado em tal categoria. Isso porque o instituto do diferimento não implica em redução de carga tributária ou no *quantum* devido a título de tributo, mas sim na postergação no tempo do momento em que o tributo passa a ser exigido. Trata-se de situação em que a legislação, de forma excepcional, contempla determinado grupo de contribuintes com a postergação do recolhimento de determinado tributo para momento posterior.

Segundo a jurisprudência pátria, diferimento não é um benefício fiscal, justamente por não haver a dispensa do recolhimento de tributo ou sua redução, tratando-se de mera “técnica de arrecadação”, consistindo numa espécie de substituição tributária “para trás”, onde um responsável tributário se vê obrigado ao recolhimento de tributo relativo a fato gerador já ocorrido.¹⁹⁵ Significa dizer que a jurisprudência pátria adotou uma concepção restrita de benefício fiscal, assimilando sua constatação não a uma vantagem ou tratamento diferenciado, mas necessariamente a uma redução do montante do tributo devido. Consequentemente, afastou do instituto do diferimento todas as limitações e garantias típicas do regime jurídico dos benefícios fiscais.

Com a devida vênia, mas se discorda veementemente de tal posicionamento, adotando-se, conforme já exposto, a concepção ampla de benefício fiscal por se entender que apenas ela se amolda não somente aos ditames constitucionais do nosso ordenamento, mas às exigências da lógica.

Via de regra, a instituição de um diferimento de tributo está vinculada à dificuldade fiscalizatória do Ente Público em decorrência da pulverização geográfica dos contribuintes, bem como pela constatação de dificuldades prática na apuração do tributo pelos sujeitos passivos.¹⁹⁶ Exemplo clássico do instituto é o diferimento do ICMS nas operações de saída de produtores rurais, visto que se trata de contribuintes que estão demasiadamente espalhados pelos territórios dos Estados (muitas vezes em regiões isoladas e de difícil acesso), bem como pelo fato de que, não raras vezes, não detêm condições práticas de manter apuração fiscal.

Significa dizer que o contribuinte contemplado pelo diferimento do tributo não somente se vê beneficiado pelo fato de não precisar recolher o tributo, como também pelo fato de não precisar apurá-lo. É beneficiado, portanto, não somente sob uma perspectiva econômica direta

¹⁹⁵ Neste sentido, apenas a título exemplificativo de um extenso rol de julgados que se poderia colacionar: EREsp 1119205 / MG, STJ, S1 - Primeira Seção, Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe 08/11/2010; ADI 2056/MS, STF, Rel. Min. Gilmar Mendes, DJe 17/08/2007; ADI 3676, Relator(a): Min. ALEXANDRE DE MORAES, Tribunal Pleno, julgado em 30/08/2019, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-200 DIVULG 13-09-2019 PUBLIC 16-09-2019.

¹⁹⁶ “O diferimento se justifica, por motivos econômicos ou práticos, quando os agentes que compõem uma etapa da cadeia produtiva ou de comercialização de um bem encontram-se excessivamente pulverizados, de modo a dificultar a fiscalização, ou não possuem condições financeiras ou empresariais que possibilitem o adequado cumprimento das obrigações acessórias de escrituração e controle, que são exigidas pela sistemática multifásica não cumulativa.”. BARBOSA, Hermano Notaroberto. Op. Cit., p 111.

(economia de tributo), como também sob uma perspectiva indireta (menor custo operacional). O mero fato de alguém vir a recolher o tributo no futuro, numa sistemática de substituição tributária, não significa que o contribuinte contemplado pelo diferimento não vá ser beneficiado, bem como não significa que não haja impacto nas contas públicas, pois o ingresso de valores se dará apenas futuramente ao que normalmente deveria se dar.

A bem da verdade, trata-se de uma constatação não somente jurídica, como lógica, pois é evidente que qualquer contribuinte preferirá não precisar apurar e recolher o tributo. Ainda que sob uma perspectiva macroeconômica, a respectiva cadeia produtiva continua sofrendo com os ônus da carga tributária, e o contribuinte contemplado é beneficiado por uma norma excepcional que lhe atribui um regramento diferenciado à regra geral de incidência tributária.

Vê-se, portanto, que uma acepção ampla de benefício fiscal é mais coerente com seu regime jurídico, visto que não permite que institutos que evidentemente impactam nas condições normais de tributação não estejam adstritos às suas limitações, tal como se dá com o diferimento. Pela sua descaracterização como benefício fiscal pela jurisprudência, os Entes Públicos têm indevida liberdade na disposição de tal instituto, o que implica em maiores possibilidades de indesejados impactos concorrenciais e econômicos.

Seja como for, a partir dessa concepção abrangente do espectro do que se entende por *benefício fiscal* ou *incentivo fiscal*, evidencia-se a relevância e pertinência da previsão constante do art. 14, *caput* e §1º, da LRF, que dispõe o seguinte:

Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:

§ 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

Essa definição positiva conta com o mérito de: (1) evidenciar a importância do caráter financeiro do benefício fiscal, consistindo em renúncia de receita ao Ente Público; (2) assumir-se aberta, focando nos efeitos dos benefícios para fins de sua identificação e deixando de lado eventuais taxonomias estanques; (3) reconhece o caráter discriminatório do benefício, visto que “não geral” e formalmente anti-isonômico; (4) reconhece o caráter excepcional da norma beneficiadora, ao prever um “tratamento diferenciado”;¹⁹⁷ (5) não vincula a noção de benefício

¹⁹⁷ Ibidem, pp. 95-96.

à redução de carga tributária, mas apenas a um “tratamento diferenciado”, ressalvando, todavia, sua importância no que diz respeito à necessidade de medidas compensatórias do seu impacto orçamentário.

Esclarecido o que se entende por benefício fiscal, bem como os motivos pelos quais se entende pela fungibilidade entre os vocábulos *benefício fiscal* e *incentivo fiscal* pode se dar sem prejuízos na maioria das vezes, destaca-se que apesar de se reconhecer a importância em se distinguir institutos como isenções, reduções de base de cálculo, alíquota zero, etc., bem como a lhes cominar regimes jurídicos específicos, trata-se de esforço que não será realizado neste trabalho. Isso porque, para os propósitos deste escrito, as formas de concessão de benefícios fiscais não são importantes, mas sim a verificação se há ou não uma vantagem conferida ao particular e a sua justificativa, bem como o respectivo impacto orçamentário nas contas públicas.

Tal opção metodológica decorre do fato de que uma eventual tentativa de construção de uma tipologia dos benefícios fiscais não somente incorreria nos exatos problemas acima apontados (por exemplo, a dificuldade de se encontrar respaldo positivo no ordenamento brasileiro), como se torna um esforço desnecessário, pois o que realmente importa é identificar na norma tributária concessiva de benefício fiscal o caráter formalmente anti-isonômico, não geral e excepcional a conferir um tratamento diferenciado e favorecido a um grupo de contribuintes.

Identificadas tais características e, conseqüentemente, constatado se estar diante de um benefício fiscal, tal norma deve se submeter não somente às limitações típicas às normas tributárias como um todo,¹⁹⁸ mas também ao regime jurídico de controles e limitações que se sustenta aplicável no presente trabalho.

A relevância de ter bem identificado o que se entende por benefício fiscal, decorre da importância de delimitar o regramento legal que lhes é específico. A pertinência de uma aceção ampla em detrimento de uma aceção restrita decorre do fato de que o regramento legal dos benefícios fiscais tem a função de garantia e resguardo aos direitos fundamentais dos contribuintes, visto o evidente impacto concorrencial que uma instituição indevida de favorecimento tributário pode acarretar.

É evidente que todo agente econômico quer ser contemplado por um benefício fiscal, o que de forma alguma significa que deva sê-lo. Não por outro motivo a Constituição Federal

¹⁹⁸ Conforme doutrina de José Souto Maior Borges, sendo as isenções o “reverso” do poder de instituir tributos (o que pode ser estendido a todas as formas de benefícios fiscais), natural que se lhe aplique todas as limitações constitucionais ao poder de tributar. Neste sentido, vide: BORGES, José Souto Maior. Op. Cit., pp. 30-33.

delimitou o âmbito de finalidades a serem perseguidas por meio de benefícios fiscais, tais como o “desenvolvimento sócio-econômico regional” (art. 151, I); o “favorecimento de microempresas e empresas de pequeno porte (art. 146, III, “d”), a “prevenção de desequilíbrios de concorrência (art. 146-A), dentre outras.

Em síntese, tem-se que deve prevalecer uma acepção ampla de benefício fiscal, atenta ao seu caráter discriminatório e excepcional, no intuito de garantir que um maior número de normas tributárias se veja adstrito pelo seu regime jurídico específico. Cogitar o contrário seria permitir uma espécie de burla às normas constitucionais autorizativas da extrafiscalidade tributária, das finalidades possíveis de instituição de benefícios, do resguardo da livre iniciativa e livre concorrência, etc.

Assim, bem compreendido o que se entende por benefícios fiscais, torna-se possível dar continuidade à presente pesquisa, diferenciando-os de figuras conexas e estabelecendo as limitações a que estão submetidos.

1.6 Aproximações e diferenças entre despesas diretas e benefícios fiscais

Antes de se adentrar especificamente na análise dos controles à concessão de benefícios fiscais, entende-se relevante a diferenciação entre despesas diretas e benefícios fiscais. Isso porque, por conta de determinadas similitudes dentre tais categorias, acaba-se, muitas vezes, equiparando-as, com o que não se concorda.

Conforme ensina Aliomar Baleeiro, existem duas acepções para o termo “despesa pública”. Uma mais ampla, contempla o conjunto de dispêndios incorridos pela Administração Pública para o funcionamento dos serviços públicos, consistindo no “complexo da distribuição e emprego das receitas para custeio dos diferentes setores da administração”.¹⁹⁹ Outra, mais restrita, refere-se à “aplicação de certa quantia, em dinheiro, por parte da autoridade ou agente público competente, dentro de uma autorização legislativa, para execução de fim a cargo do governo”.²⁰⁰

Independentemente da acepção que se utilize, fato é que qualquer despesa pública deve ser previamente autorizada pelo Poder Legislativo, por meio de aprovação orçamentária ou por meio de créditos adicionais.²⁰¹ Significa dizer que nenhuma despesa pode ser incorrida sem

¹⁹⁹ BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. Atualizado por Dejalma de Campos. 16ª Ed., Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 73.

²⁰⁰ *Ibidem*.

²⁰¹ Em apertadíssima síntese, “créditos adicionais” é um instituto previsto nos arts. 40 a 46, da Lei 4.320/64, que prevêem hipóteses de correção de despesas inicialmente previstas no Orçamento Público, conforme o transcorrer do tempo e sua execução, sempre a serem validadas pelo Legislativo. Trata-se de instituto já consolidado no direito

prévia autorização do Legislativo, nos seus estritos limites e destinações, por mais úteis ou necessárias que possam ser.²⁰²

Dentre o universo de despesas públicas possíveis, encontram-se as subvenções, que podem ser conceituadas como que reportando “à ajuda financeira directa efectuada pelo Estado a favor de determinadas entidades, colectivas ou singulares”.²⁰³ Significa dizer que as subvenções são despesas incorridas pela Administração Pública, consistentes na transferência de valores do Erário Público para determinada pessoa, pública ou privada,²⁰⁴ visando à consecução de determinados fins. Neste sentido é a definição legal, constante do art. 12, §3º, da Lei 4.320/64:

Art. 12. A despesa será classificada nas seguintes categorias econômicas:
§ 3º Consideram-se subvenções, para os efeitos desta lei, as transferências destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas, distinguindo-se como:

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

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

Assim é que adotamos as palavras de Marcos Catão, que define subvenções da seguinte forma:

Subvenção é doação modal, decorrência do étimo *subventio* que significa auxiliar, ajudar, socorrer. Conceitualmente e também por prescritivo legal, já que a definição de suas espécies encontra-se positivada no nosso ordenamento, a subvenção está destinada a um fim específico que há de se coadunar com a intenção política da pessoa jurídica de direito público concedente.²⁰⁵

Dado o fato de que as subvenções se caracterizam por uma transferência de valores pela Administração Pública a um beneficiário, é que significativa parte da doutrina equipara tal figura aos benefícios fiscais. Não é que não se reconheça diferenças entre os institutos, mas

pátrio, com sua primeira normatização ainda no tempo do Brasil Império, pela Lei 589/1850. Por meio da abertura de créditos adicionais, é possível alterar despesas inicialmente previstas no orçamento, criando novas dotações ou reforçando as já existentes.

²⁰²BALEIRO, Aliomar. Op. Cit., pp. 80-81.

²⁰³MARTINS, Guilherme Waldemar D'Oliveira. *A Despesa Fiscal e o Orçamento do Estado do Ordenamento Jurídico Português*. Coimbra: Almedina, 2004, p. 106.

²⁰⁴Defendendo que subvenções também podem ter como destinatárias entidades Públicas, Hely Lopes Meireles expõe o seguinte: “os auxílios e subvenções concedidos pela União e pelo Estado, para fins especiais, ou em face de ocorrências excepcionais na vida do Município, constituem provisão extraordinária, que se integra na sua receita para a satisfação dos encargos a que é destinada”. MEIRELES, Hely Lopes. *Finanças Municipais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1979, p. 154-155.

²⁰⁵CATÃO, Marcos André Vinhas. Op. Cit., p. 60.

dado que ambas implicam, em tese, num resultado prático equivalente, há autores que relegam tais diferenças a um mero aspecto formal, sem maior relevância.

Neste sentido é o posicionamento de Ricardo Lobo Torres:

[...] desmistificou-se nos últimos anos o mecanismo dos privilégios e das desgravações fiscais. Percebe-se hoje que são todos eles conversíveis entre si, o que permite que se lhes desvende a concessão injustificada, ainda que camuflada sob diferentes rótulos. [...] a verdade é que a receita e a despesa são entes de relação, existindo cada qual em função do outro, donde resulta que tanto faz, diminui-se a receita pela isenção ou dedução, como aumentar-se a despesa, pela restituição ou subvenção, que a mesma consequência será obtida: o empobrecimento do ente público e o enriquecimento do contribuinte.²⁰⁶

Seguindo posicionamento semelhante, eis as palavras de Luís Eduardo Schoueri:

Do ponto de vista financeiro, as normas tributárias indutoras podem ter efeito seja de um pagamento a fundo perdido, seja de uma concessão de crédito sem juros. Enquanto a primeira hipótese se concretiza no exemplo da isenção, a última aparece em casos de deferimentos (inclusive na antecipação de despesas, como se dá na depreciação acelerada). Neste sentido, parece acertado entender que os incentivos fiscais são uma forma de subvenção, sujeitando-se, então, ao regime imposto à última.

Juridicamente, entretanto, deve-se ressaltar que o conceito de subvenção pressupõe uma prestação pecuniária pelo Estado, o que incoorre no caso de incentivos fiscais, quando adotam a forma de renúncia. Neste sentido, apenas os créditos tributários recairiam naquela categoria. Entretanto, como argumento Bayer, não pode a visão formal deixar de reconhecer que essencialmente ocorre uma subvenção, seja com uma prestação pecuniária, seja com uma renúncia por parte do Estado.²⁰⁷

Apesar das razões adotadas pela doutrina que sustenta tal equiparação, entende-se neste trabalho que há diversos motivos a justificar uma efetiva diferenciação entre despesas públicas em geral (dentre as quais estão as subvenções) e os benefícios fiscais. Tal diferenciação se dá por conta de fundamentos jurídicos e orçamentários, sendo de especial importância para os propósitos deste trabalho.

A primeira diferença que se pode citar diz respeito à natureza financeira das subvenções e dos benefícios fiscais. Com efeito, subvenções são despesas públicas, implicando num efetivo dispêndio financeiro, ao passo que os benefícios fiscais dizem respeito às receitas públicas, mais especificamente à renúncia de receitas. Noutros termos, enquanto nas subvenções o Poder Público realiza uma efetiva alocação de recursos, sujeita à aprovação do Legislativo, nos benefícios fiscais não há tal controle, implicando numa renúncia de receitas futuras.

²⁰⁶TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. Vol. III. 3ª Ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 373.

²⁰⁷SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. Cit., p. 57.

Assim, tem-se que as subvenções estão sujeitas à necessidade de autorização específica e prévia, que deve contemplar a sua destinação e a sua quantificação. Veja-se que o art. 167, da CF/88, veda, dentre outras condutas, a “realização de despesas ou a assunção de obrigações diretas que excedam os créditos orçamentários ou adicionais (inciso II) ou, ainda, a “concessão ou utilização de créditos ilimitados” (inciso VII).

Já os benefícios fiscais não estão contemplados por tais restrições, além de serem de difícil quantificação prévia, pois é impossível precisar quais contribuintes se valerão da situação contemplada pelo benefício, bem como o quanto se utilizarão de tal benesse fiscal.²⁰⁸ Deve se destacar que a opção dentre a utilização de transferência direta de valores ou a concessão de benefícios fiscais carrega junto de si uma opção política mais ou menos intervencionista. Isso porque com a concessão de um benefício fiscal, o Poder Público transfere ao particular a autonomia de optar quando e quanto pretende se valer de tal benesse, de forma que se transfere ao contribuinte a decisão de quanto lhe será transferido, por assim dizer.²⁰⁹

Não fosse isso o suficiente, tem-se como uma segunda diferença que as transferências diretas têm de ser anualmente revalidadas, enquanto os benefícios fiscais não. Significa dizer que além do fato de os benefícios fiscais serem de difícil quantificação relativamente ao quanto custarão aos cofres públicos, eles raramente são concedidos com um prazo de término.²¹⁰

Como terceira diferença, tem-se que, enquanto as despesas diretas são especificamente direcionadas, os benefícios fiscais são, via de regra, concedidos de forma abrangente, contemplando todo e qualquer contribuinte que se enquadre nas situações por ele contempladas. Assim, há uma maior dificuldade no controle da realização da finalidade que se pretende alcançar pela concessão de benefícios fiscais, sendo que os mesmos muitas vezes acabam por favorecer contribuintes não objetivados.²¹¹

Uma quarta diferença diz respeito à titularidade dos recursos que estão sendo transferidos. Enquanto nas despesas diretas é muito claro a quem pertence os valores entregues ao respectivo beneficiário, nos benefícios fiscais tal questão não é tão simples, dado o fato de que, no Brasil, muitas das receitas arrecadas por um Ente Federado são repartidas com outros Entes.

²⁰⁸ HENRIQUES, Elcio Fiori. Op. Cit., pp. 40-41.

²⁰⁹ NÓBREGA, Marcos. *Renúncia de Receita; Guerra Fiscal e Tax Expenditure: uma abordagem do art. 14 da LRF*. Disponível em: <<https://www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/6/13526/marcosnobrega1.pdf>> Acesso em: 25 de mar. de 2018, p. 21.

²¹⁰ HENRIQUES, Elcio Fiori. Op. Cit., p. 42.

²¹¹ Ibidem, p. 43.

Ao conceder um benefício fiscal em um tributo que tem suas receitas partilhadas, como ocorre, por exemplo, com a União em relação ao imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (IR) ou o imposto sobre produtos industrializados (IPI), haverá reflexos em toda a federação, uma vez que as receitas desses impostos são em parte transferidas a todos os demais Entes Federativos por meio dos Fundos de Participação: Fundos de Participação dos Estados – FPE e dos Fundos de Participação dos Municípios – FPM.

Nestes casos, tem-se que a concessão de benefícios fiscais implica em uma renúncia de receitas que seria, ao menos em parte, destinada a terceiro, de forma que se trataria de “cortesia com o chapéu alheio”.²¹²

Sobre a questão, interessante observar uma breve análise da jurisprudência do STF. Em 18.06.2008, foi proferida decisão no RE 572.762²¹³, processo no qual o Município de Timbó/SC, insurgiu-se contra benefício fiscal de ICMS concedido pelo Estado de Santa Catarina, sob o argumento de que teria havido redução na sua quota de recebimento a título de participação, nos termos do art. 158, IV, da CF/88.²¹⁴

O caso foi julgado em favor do Município, sob o fundamento de que não poderia o Estado dispor de verba que não lhe pertence, sob pena de grave violação ao pacto federativo. Em face de tal julgamento, foi elaborada a proposta de Súmula Vinculante n. 30, nunca publicada, com a seguinte redação: “É inconstitucional lei estadual que, a título de incentivo fiscal, retém parcela do ICMS pertencente aos municípios”.

Acontece que, paradoxalmente, no julgamento do RE 705.423²¹⁵, o STF parece ter adotado posicionamento diametralmente oposto. Em tal caso, o Município de Itabi/SE se insurgiu contra a redução da transferência do Fundo de Participação dos Municípios em razão de benefícios fiscais concedidos pela União, sendo que o caso, ao ser julgado de forma desfavorável ao Município na sistemática da Repercussão Geral, acabou gerando a seguinte tese: “É constitucional a concessão regular de incentivos, benefícios e isenções fiscais relativos ao Imposto de Renda e Imposto sobre Produtos Industrializados por parte da União em relação ao Fundo de Participação de Municípios e respectivas quotas devidas às Municípios”.

²¹² “Enquanto a subvenção feita pelo legislador federal é suportada integralmente pelos cofres federais, o incentivo fiscal, na forma de subvenção, acaba repartido pelos demais entes federais, sem que estes tenham competência para legislar sobre a matéria.” SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. Cit., p. 68.

²¹³ RE 572762, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Tribunal Pleno, julgado em 18/06/2008, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-167 DIVULG 04-09-2008 PUBLIC 05-09-2008 EMENT VOL-02331-04 PP-00737.

²¹⁴ Art. 158. Pertencem aos Municípios: IV - vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

²¹⁵ RE 705423 AgR-segundo, Relator(a): Min. EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 15/12/2016, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-024 DIVULG 07-02-2017 PUBLIC 08-02-2017.

Salvo melhor juízo, tem-se que a proposta de Súmula Vinculante n. 30 (repete-se, nunca publicada) e a tese firmada em repercussão geral são diametralmente opostas, de forma que é incerto o posicionamento do STF quanto à legitimidade de concessão de benefícios fiscais relativamente a benefícios com impacto nos Fundos de Participação.²¹⁶ Contudo, independentemente de tal histórico, fato é que os benefícios fiscais, diferentemente das despesas diretas, geram reflexos de tal ordem, influenciando na repartição de receitas e no pacto federativo.

Finalmente, tem-se que a gradativa concessão de benefícios fiscais a diferentes grupos de contribuintes implica numa proliferação de regras especiais de tributação. Isso significa um maior custo de conformidade aos contribuintes, bem como uma maior dificuldade para a administração e fiscalização do sistema tributário pelas Autoridades Fazendárias.²¹⁷

Todos esses pontos demonstram que há significativas diferenças entre despesas diretas e benefícios fiscais no que diz respeito à transparência de seus alcances e às suas formas de controle, como bem leciona Elcio Fiori Henriques:

Em vista de todas as questões levantadas, verifica-se que, enquanto os gastos diretos gozam de plena transparência financeira, os benefícios fiscais são concedidos com pouca ou nenhuma transparência. Dessa falta de transparência decorrem os principais malefícios da utilização deste instituto.

Nesse sentido, o malefício mais relevante da instituição de benefícios fiscais é que, não sendo as transferências de recursos por essas normas expostas ao adequado escrutínio legislativo, levam naturalmente ao oportunismo fiscal. Isso porque estes benefícios representam um mecanismo muito “conveniente” para se evitar o processo orçamentário, comprometendo a submissão legal do gasto público.²¹⁸

Seguindo linha de raciocínio semelhante, Casalta Nabais aponta as seguintes desvantagens quanto ao uso de benefícios fiscais como forma de incentivo, quando em comparação com as despesas diretas:

1) puxam as taxas dos impostos para cima, elevando-as efetivamente; 2) falseiam as taxas (efectivas) de oneração fiscal dos beneficiados, apresentando um falso nível da carga fiscal global e ocultando a (verdadeira) quota fiscal no conjunto da economia; 3) o volume dos benefícios fiscais apenas se pode determinar aproximadamente através de avaliações grosseiras; 4) as autoridades fiscais não podem ajuizar competentemente da aptidão e dos efeitos dos benefícios fiscais; 5) os benefícios fiscais podem fazer perigar a moral fiscal, amolecendo a própria consciência cívica (dos cidadãos) e o sentido do pagamento dos impostos como o cumprimento dum dever fundamental; 6) os benefícios fiscais constituem a principal causa da extrema

²¹⁶ Sobre o tema, vide: FREITAS, Leonardo e Silva de Almendra. O passado (RE 572.762/SC) e o futuro (RE 705.423/SE) dos “impostos compartilhados” na jurisprudência do STF: o problema dos incentivos fiscais atuantes antes da arrecadação (“genéricos”). *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, ano 22, vol. 118, set-out. 2014.

²¹⁷ HENRIQUES, Elcio Fiori. Op. Cit., p. 45.

²¹⁸ *Ibidem*, pp. 44-45.

complexização do actual direito fiscal, designadamente por se sobrecarregar este com matérias alheias.²¹⁹

Por óbvio que há também vantagens no que diz respeito à concessão de benefícios fiscais, como o próprio Casalta Nabais reconhece, ainda que aponte que “não constituem verdadeiras vantagens ou não são vantagens exclusivas das subvenções fiscais”:²²⁰

1) o encorajamento do sector privado a participar nos programas económico-sociais; 2) o menor envolvimento do estado na sua disciplina jurídica e controlo em virtude da sua maior simplicidade; 3) o maior favorecimento das iniciativas privadas do que as que decorreriam das subvenções directas dependentes de decisões centralizadas do estado.²²¹

Assim, em síntese, o quadro abaixo ilustra os pontos que diferenciam as despesas directas dos benefícios fiscais:

Quadro 1: Diferenças entre despesas directas e benefícios fiscais

	DESPESA DIRETA	BENEFÍCIO FISCAL
NATUREZA	DESPESA PÚBLICA	RECEITA PÚBLICA
PERIODICIDADE	ANUAL	NÃO ESPECIFICADA
MONTANTE	ESPECIFICADO	NÃO ESPECIFICADO
BENEFICIÁRIO	ESPECIFICADO	VIA DE REGRA NÃO ESPECIFICADO
TITULARIDADE DOS RECURSOS TRANSFERIDOS	CLARA, SEM VIOLAÇÃO AO PACTO FEDERATIVO	OBSCURA, COM POTENCIAL VIOLAÇÃO AO PACTO FEDERATIVO
EFEITOS SISTÊMICOS	REDUZIDO	GERAÇÃO DE COMPLEXIDADES

Fonte: elaborada pelo autor

De todo o exposto, tem-se que as diferenças entre despesas directas, especialmente na forma de subvenções e benefícios fiscais, dizem respeito aos seus regimes jurídicos. Noutros termos, dizem respeito às formas de controlo e de garantia de que tais valores estão sendo utilizados de forma consentânea e com as suas finalidades pretendidas.

²¹⁹ NABAIS, José Casalta. Op. Cit., p. 667.

²²⁰ Ibidem, pp. 665-666.

²²¹ Ibidem, p. 665.

Celso de Barros Correia Neto sintetiza com maestria o ponto:

Todos esses aspectos, entre outros, nos autorizam concluir que a distinção entre subvenções e renúncias fiscais – ou entre incentivos fiscais e incentivos financeiros – não é apenas de forma, nem é desimportante: é de eficácia e de tratamento jurídico. Aliás, o aspecto que muitas vezes se desmerece, dizendo “meramente formal”, é precisamente o elemento jurídico em questão – a forma é o regime jurídico. Em rigor, o ponto de contato entre ambos é serem meios de que dispõe o Estado para desenvolver uma política incentivadora e realocar recursos econômicos. Mas a congruência desse elemento finalista não é suficiente para que se possam apagar suas diferenças e reduzi-los a um conceito unitário.²²²

Tais diferenças, em que pese relegadas a um segundo plano por significativa parte da doutrina, são muito importantes. A concessão de benefícios fiscais acaba constituindo-se numa zona de quase irrestrita discricionariedade da Administração Pública, pois são poucos os limites jurídicos e financeiro/orçamentários a que precisa respeitar.

Com efeito, o Poder Judiciário apenas interfere no que diz respeito ao conteúdo de benefícios fiscais em situações de extrema excepcionalidade, de forma que o controle quanto ao seu conteúdo é praticamente nulo. Soma-se a isso o fato acima evidenciado de que tais benefícios tampouco contam com controles orçamentários eficientes, tem-se nos benefícios fiscais uma espécie de “ponto cego” do direito.²²³

Feitas tais considerações, passa-se agora a expor os controles a que a concessão de benefícios fiscais está sujeita. Tal exposição é importante, pois se pretende demonstrar que paralelamente aos importantes controles de ordem eminentemente formal que existem no ordenamento brasileiro, deve-se realizar também um controle material de seus conteúdos, conforme se expõe nos capítulos que seguem.

²²² CORREIA NETO, Celso de Barros. Op. Cit., p. 160.

²²³ Guilherme Martins aponta que, apesar de reconhecer uma certa aproximação entre o que ele chama de despesa pública (direta) e despesa fiscal (benefícios fiscais), há diferenças fundamentais entre tais institutos especialmente no que diz respeito aos seus aspectos de controle, categorizando tal distanciamento em cinco grupos: “Desta forma, a despesa fiscal distingue-se da despesa directa no que concerne a cinco aspectos: informação, elegibilidade, contabilidade, burocracia e custos”. MARTINS, Guilherme Waldemar D’Oliveira. Op. Cit., p. 86.

CAPÍTULO 2: OS CONTROLES FORMAIS À CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS E INCENTIVOS FISCAIS: FORMA DE INSTITUIÇÃO, O GASTO TRIBUTÁRIO E SEUS IMPACTOS ORÇAMENTÁRIOS

Há consenso na doutrina de que a preocupação dos impactos orçamentários gerados pelos benefícios fiscais teve origem com os estudos de Stanley Surrey, desenvolvidos nas décadas de 1960 e 1970 junto à Secretaria do Tesouro dos Estados Unidos.²²⁴ Conforme relato realizado pelo referido autor, a preocupação com o impacto orçamentário decorrente dos benefícios fiscais surge a partir da constatação da precária situação financeira dos Estados Unidos em setembro de 1967, por conta da combinação do crescimento de gastos sociais durante o governo Johnson, somado aos custos da Guerra do Vietnã.²²⁵

De tal contexto, teve-se como consequência um *déficit* orçamentário crítico e um aumento elevado na inflação, razão pela qual o Poder Executivo sugeriu uma elevação de 10% na alíquota do imposto de renda de pessoas físicas e jurídicas, juntamente com uma necessária redução da despesa pública, como forma de compensação orçamentária.²²⁶

Assim, foi instituída uma comissão especial pelo Congresso Nacional Norte-Americano, no intuito de analisar o orçamento público em busca de despesas que pudessem ser reduzidas e tetos orçamentários que pudessem ser instituídos. O grande problema é que, até então, não constava no orçamento público os valores despendidos com benefícios fiscais. Desta forma, os congressistas não conseguiam apreender o todo, estando cegos para significativa parcela dos gastos públicos.²²⁷

Com efeito, como bem percebido por Celso de Barros Correia Neto, à época os gastos com benefícios fiscais eram tidos apenas como decorrência do cálculo tributário devido pelos contribuintes, sem preocupações quanto ao seu impacto orçamentário, de forma que o orçamento público, embora importante, era incompleto e insuficiente:

De início, não ocorreu à comissão encarregada de examinar a peça orçamentária então vigente a necessidade de identificar e conter as diferentes categorias de benefícios que afetavam o imposto de renda daquele país, nem a maneira como essas previsões poderiam reduzir significativamente a arrecadação. As regras especiais de tributação eram vistas como relativas simplesmente ao cálculo do tributo, sem que se pudesse dar conta dos efeitos que poderiam trazer para a contas públicas. De fato, mirando o

²²⁴ PUREZA, Maria Emilia Miranda. *Disciplinamento das Renúncias de Receitas Federais – inconsistências no controle dos gastos tributários*. Estudo Técnico 5/2007 da Câmara dos Deputados. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/orcamento-da-uniao/estudos/2007/Estudo052007.pdf>>. Acesso em: 31 de mar. de 2018.

²²⁵ SURREY, Stanley S. *Pathways to Tax Reform: the concept of tax expenditures*. Cambridge, Mass.: Harvard University Press, 1973, p. 1.

²²⁶ *Ibidem*.

²²⁷ *Ibidem*, p. 2.

orçamento, não havia como enxergar o que nele não se continha. Ali só se encontrava lista das despesas públicas diretas, não espaço para estas outras ‘despesas’ promovidas por meio do sistema tributário. O efeito que as exonerações tributárias implicavam no orçamento não era nitidamente perceptível nem no lado das receitas, nem no lado das despesas.²²⁸

Em 1968 foi promulgado o *Revenue and Expenditure Control Act*, por meio do qual se deu o mencionado aumento de 10% na alíquota do imposto de renda, bem como uma série de cortes nas despesas públicas e o estabelecimento de tetos para algumas categorias de gastos. Por óbvio que tal medida não foi bem aceita pela população em geral, o que gerou uma pressão popular para que fosse realizada uma efetiva reforma fiscal.

Quando da análise para a consecução de tal reforma fiscal, finalmente o Congresso Nacional se atentou para a necessidade de trazer para dentro do orçamento público os gastos decorrentes da concessão de benefícios fiscais,²²⁹ tendo criado uma comissão responsável pelo seu levantamento e análise. Apesar de tal trabalho ter limitado seu âmbito apenas ao imposto de renda, em 1968 foi publicado no *Annual Report of the Secretary of the Treasury*, o primeiro *Tax Expenditure Budget* da história dos Estados Unidos.²³⁰

Foi graças aos trabalhos de tal comissão que se constatou a existência de diversos benefícios fiscais historicamente concedidos, sobre os quais pouco se sabia a respeito. Tais benefícios foram estimados em aproximadamente U\$ 65 bilhões de dólares, equivalente a um quarto do orçamento federal da época.²³¹

Após a publicação do relatório final da comissão, Stanley Surrey retoma sua carreira de professor na Faculdade de Direito da Universidade de Harvard. Em 1973, publica a obra *Pathways to Tax Reform: the concept of tax expenditure*, fruto da continuidade de seus estudos relativamente às renúncias fiscais/gastos tributários, por ele cunhados como *tax expenditure*.²³²

O grande mérito do autor, tanto nos seus trabalhos junto ao Congresso Nacional, quando era Secretário-Assistente do Departamento do Tesouro Americano, como quando da publicação da referida obra, foi demonstrar que os benefícios fiscais, apesar de à época não comporem o

²²⁸ CORREIA NETO, Celso de Barros. Op. Cit., p. 145.

²²⁹ SURREY, Stanley S. Op. Cit., p. 3.

²³⁰ Stanley Surrey lembra que em 04.10.1972 o Congresso Norte-Americano acorda em publicar o relatório *Estimates of Federal Tax Expenditure*, relativamente aos anos de 1967-1971. Cf. Ibidem, pp. 4-5.

²³¹ Ibidem, pp. 6-7.

²³² No Brasil, a expressão possui diversas traduções. As denominações em geral quanto ao que diz respeito a incentivos fiscais, benefícios fiscais, gastos tributários, despesas fiscais, renúncia fiscal etc., são utilizados de forma confusa, pois diferentes autores lhes atribuem diferentes conotações. Assim como “benefícios fiscais” e “incentivos fiscais” são utilizados neste trabalho de forma, via de regra, intercambiável, da mesma forma “renúncia fiscal”, “gasto tributário” e “renúncia de receita” serão também utilizados como equivalentes entre si. Adota-se o posicionamento de que a diferenciação que se faz relevante diz respeito aos institutos que analisam a questão sob o prisma jurídico (incentivos/benefícios) e aqueles que a analisam sob o prisma orçamentário (renúncia/gasto), sendo indiferentes os nomes que se utilizem para designar cada grupo.

orçamento público, eram funcionalmente equivalentes às despesas diretas, pois igualmente impactavam o orçamento público.²³³

Marcos Nóbrega bem conceitua o gasto tributário da seguinte forma:

O gasto tributário, então, consiste na abdicação do Fisco de recolher o produto de tributos com o interesse de incentivar ou favorecer determinados setores, atividades, regiões ou agentes da economia. Também podemos considerar essa prática como “renúncia de receita”, na qual, repetimos, o Fisco desiste, total ou parcialmente, de aplicar o regime, impositivo geral atendendo a reclamos superiores da política econômica ou social.²³⁴

Elcio Fiori Henriques também contribui com excelente definição:

Nesse sentido, cunhou-se o conceito jurídico de “*tax expenditure*”, de natureza estritamente orçamentária, o qual representa a estimativa quantitativa do valor total da receita renunciada com um determinado benefício fiscal. Tal conceito, uma vez integrado ao processo orçamentário, permite a instituição de controles financeiros sobre os efeitos dos benefícios fiscais, bem como a comparação dos mesmos com as despesas diretas de mesma finalidade.²³⁵

A pesquisa de Stanley Surrey foi de tal forma relevante e benfazeja para o controle do orçamento público norte-americano que, logo após a eleição do Presidente Richard Nixon, o Congresso Norte-Americano tornou obrigatória a inclusão das renúncias fiscais no orçamento público, por meio do *Budget Act* de 1974.

Tal medida ganhou repercussão mundial, tendo o Fundo Monetário Internacional – FMI publicado o seu Código de Boas Práticas para a Transparência Fiscal, no qual são especificadas medidas relacionadas às boas práticas de transparência fiscal.²³⁶ Hodiernamente, a inclusão das renúncias fiscais no orçamento público é medida adotada por diversos países, tais como Alemanha, Áustria, Bélgica, Holanda, Canadá, Espanha, Estados Unidos, Finlândia, França, Grécia, Portugal, Suíça, Suécia e Brasil.²³⁷

Portanto, não há dúvidas quanto à importância do estabelecimento de medidas de controle orçamentário à concessão de benefícios fiscais. Este singelo retrospecto histórico e a experiência internacional bem demonstram tal fato. Trata-se de esforço que deve ser

²³³ SURREY, Stanley S. Op. Cit., p. 31.

²³⁴ NÓBREGA, Marcos. Op. Cit., p. 21.

²³⁵ HENRIQUES, Elcio Fiori. Op. Cit., p. 53.

²³⁶ PUREZA, Maria Emilia Miranda. Op. Cit., pp. 6-7.

²³⁷ Ibidem, p. 7.

empreendido por todas as nações, esforço este ao qual o Brasil não se furtou,²³⁸ especialmente pós Constituição Federal de 1988.²³⁹

Certamente ainda há muito a ser aprimorado, mas não se pode ignorar o quanto já se evoluiu neste aspecto. Assim, o que se exporá nos tópicos que seguem são as formas de controle à concessão de benefícios fiscais, como maneira de melhor compreender tal realidade no contexto brasileiro e, da mesma forma, evidenciar eventuais insuficiências que serão importantes para as conclusões deste trabalho.

2.1 O controle de forma: necessidade de instituição de benefícios fiscais por lei *stricto sensu* (art. 150, §6º, CF/88)

É de conhecimento comum o típico condicionamento que a legalidade impõe à Administração Pública, no sentido de que a atuação desta fica adstrita aos termos legais.²⁴⁰

Algumas questões, contudo, fizeram com que o papel da lei e da estrita legalidade fosse em parte revisto. Merece especial destaque o excesso legislativo, que faz do sistema legal praticamente ininteligível; e a crise de legitimidade do Legislativo, em muito decorrente da sua insuficiência técnica em dispor sobre os temas de interesse das sociedades e do tempo excessivamente longo do processo legislativo.²⁴¹

Todavia, obviamente que esse processo de *deslegalização* não é absoluto, havendo âmbitos de atuação estatal que continuam atrelados à noção de legalidade estrita, ou seja, quanto aos quais o Estado somente pode dispor por meio de lei em sentido estrito. Determinadas questões, a depender da sua *essencialidade*, exigirão do Legislativo a edição de normas com maior ou menor *densidade*.

Por *densidade normativa*, quer-se dizer que a precisão e especificidade da lei podem variar, devendo ser maior ou menor a depender da matéria em questão. Como bem pontua Ana

²³⁸ Sobre a relação entre controle na Administração Pública e a qualidade do gasto público no Brasil, vide: CONTI, José Maurício; CARVALHO, André Castro. O Controle Interno na Administração Pública Brasileira: qualidade do gasto público e responsabilidade fiscal. In *Direito Público*, ano VIII, n. 37, Brasília, jan./fev. 2011, pp. 201-220.

²³⁹ Aprofundar o histórico de controle orçamentário no Brasil desde antes de tal marco implicaria em transbordar dos propósitos deste trabalho. Para o leitor interessado, vide: HENRIQUES, Encio Fiori. Op. Cit., pp. 95-106.

²⁴⁰ “A atividade administrativa é uma atividade muito mais assujeitada a um quadro normativo constritor do que atividade dos particulares. Essa ideia costuma ser sinteticamente expressada através das seguintes averbações: enquanto o particular pode tudo aquilo que não lhe é proibido, estando em vigor, portanto, o princípio geral da liberdade, a Administração só pode fazer o que é permitido. Logo, a relação existente entre um indivíduo e a lei é meramente uma relação de não contradição, enquanto que a relação existente entre a Administração e a lei é não apenas uma relação de não contradição, mas também uma relação de subsunção.” MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Discricionariedade e Controle Jurisdicional*. 2ª Ed., 10. tir., São Paulo: Malheiros, 2010, p. 14.

²⁴¹ CALCINI, Fábio Pallaretti. *Princípio da Legalidade: reserva legal e densidade normativa*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015, pp. 75-79.

Paula Dourado, “quanto mais essencial é um assunto, mais precisa e mais diferenciada deve ser a regulação correspondente”.²⁴²

Significa dizer que determinadas questões, por conta de sua importância ou alcance, deverão necessariamente ser disciplinadas por leis em sentido estrito, ao passo que outras poderão ser disciplinadas por legislação infralegal, no intuito de facilitar, agilizar e melhor atender as respectivas necessidades. Dentre os vários critérios identificados pela doutrina para determinar o nível de *densidade normativa* exigido para os diferentes temas, merecem especial destaque a reserva de competência constitucional, o sujeito destinatário da norma e a finalidade da norma.

Assim, quando a Constituição Federal indica que determinada matéria somente poderá ser regulada por lei em sentido estrito, que o sujeito destinatário da norma é um terceiro que não a própria Administração Pública e quando a finalidade da norma é dispor sobre direitos fundamentais, tem-se que o caso exige um grau máximo de densidade normativa.²⁴³

No que diz respeito às normas tributárias, considerando tais critérios, tem-se que estas estão dentre aquelas a demandar um grau máximo de densidade normativa, eis que há reserva de competência constitucional (conforme art. 150, I, da CF/88) e há disposição sobre direitos fundamentais de terceiros.²⁴⁴

Neste contexto, sendo fato que a instituição e majoração de tributos somente pode se dar por meio de lei em sentido estrito, natural que a concessão de benefícios fiscais, que nada mais são do que regras de exceção ao regime jurídico do respectivo tributo, também tenham de ser instituídos por meio de lei em sentido estrito.

Daí a pertinência do art. 150, §6º, da CF/88, que assim dispõe:

Art. 150 [...]

§ 6º 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.

Eventuais imprecisões na redação do dispositivo acima transcrito devem ser relevadas, sendo muito claro o intento do constituinte: eventuais exceções às disposições do sistema

²⁴² DOURADO, Ana Paula. *O Princípio da Legalidade Fiscal: tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem livre de apreciação*. Coimbra: Almedina, 2007, p. 349.

²⁴³ Para uma análise mais aprofundada dos critérios de realização da legalidade e densidade normativa, vide: CALCINI, Fábio Pallaretti. Op. Cit., pp. 277-293.

²⁴⁴ Sobre a restrição de direitos fundamentais como decorrência inseparável da tributação, vide: MENKE, Cassiano. Op. Cit., pp. 21-31.

tributário, oriundas da concessão de benefícios fiscais, devem também passar pelos rigores da instituição de lei em sentido estrito. Nada mais lógico, visto que somente uma lei em sentido estrito pode gerar uma exceção às disposições constantes de outras leis em sentido estrito.

Uma vez mais, recorre-se às lições de Celso de Barros Correia Neto:

[...] parece correto afirmar que a necessidade de lei, em sentido formal, para concessão de incentivo fiscal já é pressuposto que decorre de sua própria natureza, uma vez que se trata de norma que, grosso modo, vem estabelecer disposições especiais – e, nessa medida, excepcionais – em relação a um regime jurídico previamente definido por lei. Assim, tendo em vista o próprio conteúdo jurídico que dispõe, é de se esperar que a norma que veicula benefício fiscal observe a mesma forma do tributo a que se refere.²⁴⁵

Assim, resta claro que a Constituição Federal estabelece dois requisitos formais muito claros para a concessão de benefícios fiscais: (1) a necessidade de lei em sentido estrito; (2) que a lei em sentido estrito seja específica, a regular exclusivamente a matéria relativamente ao benefício que institui. Interessante analisar cada um destes requisitos em separado.

2.1.1 A necessidade de lei em sentido estrito e o procedimento orçamentário

A devida compreensão da importância da exigência de lei em sentido estrito para a instituição de benefícios fiscais somente se alcança a partir da assimilação do fato de serem os benefícios parte do Orçamento do Estado, o qual é concebido por meio de um intrincado processo legislativo. É por meio dele que as receitas e despesas do Estado são identificadas e mensuradas, de forma que todo e qualquer gasto governamental guarda íntima relação com o Orçamento. Não por outro motivo já se afirmou que “nenhum ato da vida do Estado tem, por isso mesmo, maior importância do que a execução do seu orçamento que, bem elaborado e mal executado, pode levar o país à ruína”.²⁴⁶

No Brasil o Orçamento é estruturado, basicamente, por três mecanismos normativos que tratam das finanças públicas, conforme art.165, da CF/88: (1) plano plurianual; (2) diretrizes orçamentárias; (3) orçamento anual. Seu *caput* e respectiva disciplina pela Lei 4.320/64 e LC 101/00 – Lei de Responsabilidade Fiscal são claros quanto a serem tais mecanismos instrumentalizados por meio de leis de iniciativa privativa do Presidente da República, as quais são deliberadas pelo Legislativo e aprovadas ou não.

²⁴⁵ CORREIA NETO, Celso de Bastos. Op. Cit., p. 217.

²⁴⁶ MACHADO, Augusto Alexandre. A Execução do Orçamento e a Eficiência da Administração. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 13, jul./set., 1948, p. 23.

Daí a pertinência da clássica definição de orçamento público realizada por Aliomar Baleeiro, destacando o papel propositivo do Executivo na sua elaboração e o papel fiscalizador desempenhado pelo Legislativo:²⁴⁷

O orçamento é considerado o ato pelo qual o Poder Legislativo prevê e autoriza ao Poder Executivo, por certo período e em pormenor, as despesas destinadas ao funcionamento dos serviços públicos e outros fins adotados pela política econômica ou geral do país, assim como a arrecadação das receitas já criadas em lei.²⁴⁸

Com efeito, a Constituição Federal previu de forma minuciosa como se dá a elaboração do orçamento nos art. 163 a art. 169, da CF/88, sendo pertinente analisar, ainda que sucintamente, no que consistem o Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual. Entende-se que somente assim será possível entender o princípio da legalidade de forma satisfatória enquanto limite à concessão de benefícios fiscais.

O plano plurianual – PPA estabelece as diretrizes da Administração Pública de maneira regionalizada, bem como estabelece as despesas para programas continuados que ultrapassem um exercício financeiro, tais como programas educacionais e de saúde pública (art. 165, I e §1º, da CF/88).

É através do PPA que se estabelecem as “metas governamentais de longo prazo”, iniciando-se sempre no segundo ano de mandato do Poder Executivo e finalizando no primeiro ano do mandato subsequente. Objetiva identificar e avaliar projetos de grande magnitude e estabelecer parâmetros para a realização das despesas correspondentes, sendo que nenhum investimento cuja execução ultrapasse um exercício financeiro poderá ser iniciado sem prévia inclusão no PPA ou sem lei que autorize sua inclusão nele, sob pena de crime de responsabilidade.²⁴⁹

Consiste num planejamento financeiro que traça os rumos para o desenvolvimento do país e norteia a elaboração de programas nacionais, regionais e setoriais, cumprindo importante papel de transparência relativamente ao aspecto programático do orçamento, a ser efetivamente operacionalizado pelas demais leis orçamentárias.²⁵⁰

²⁴⁷ Especificação sobre a importantíssima função de controle desempenhada pelo Legislativo no processo de elaboração do Orçamento, vide: ASSIS, Luiz Gustavo Bambini. *Processo Legislativo e Orçamento Público: função de controle do Parlamento*. São Paulo, Saraiva, 2012.

²⁴⁸ BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à Ciência das Finanças*. 1ª Ed., Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 521.

²⁴⁹ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 20ª Ed., atual. Rio de Janeiro: Processo, 2018, p. 168.

²⁵⁰ CASTRO, Alexandre Barros. *Manual de Direito Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 156

Neste sentido, bem leciona Afonso Gomes Aguiar:

Objetiva, esse tipo de orçamento, dar aos governantes um plano de trabalho devidamente planejado e transparente, para o período de toda sua gestão governamental, e ao mesmo tempo permitir aos membros da sociedade, de quem serão retirados os recursos para o seu custeio, o conhecimento prévio das ações governamentais que se deseja levar a efeito durante o período da gestão administrativa. Trata-se de um orçamento puramente programático, cujos planos de trabalho por ele previstos são operacionalizados ou concretizados, a cada exercício financeiro, por força do orçamento anual, que é um orçamento operativo.²⁵¹

Por seu caráter abrangente e programático de todo orçamento, estabelecendo as balizas que necessariamente devem ser observadas pelas demais leis orçamentárias que lhe darão concretude e operacionalidade, é que o art. 167, § 1º, da CF/88, prevê que “nenhum investimento cuja execução ultrapasse um exercício financeiro poderá ser iniciado sem prévia inclusão no plano plurianual, ou sem lei que autorize a inclusão, sob pena de crime de responsabilidade”. Pelo mesmo motivo, eventuais emendas nas demais leis orçamentárias somente poderão ser aprovadas se forem compatíveis com o PPA.²⁵²

A lei de diretrizes orçamentárias – LDO é uma maior especificação do PPA, sendo lei anual cujo conteúdo é estabelecido pelo art. 165, §2º, da CF/88, no sentido de que “compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento”.

A rigor, a LDO é um “plano prévio” ao orçamento anual propriamente dito,²⁵³ visando, com base em considerações econômicas e sociais, torná-lo mais efetivo e conforme às diretrizes estabelecidas pelo PPA, permitindo “acomodar uma série de distorções encontradas em vários Estados e Municípios dado seu caráter de transitoriedade”.²⁵⁴ Deve traçar metas e prioridades constantes do PPA, bem como dispor sobre alterações na legislação tributária. Autorizará aumento de remuneração de servidores, criação de cargos, alteração nas carreiras, bem como

²⁵¹ AGUIAR, Afonso Gomes. *Direito Financeiro: a Lei nº 4.320 – comentada ao alcance de todos*. 3ª Ed., Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 45.

²⁵² Para uma análise minuciosa a respeito do PPA, vide: CONTI, José Maurício (coord.). *Orçamentos Públicos: a Lei 4.320/1964 comentada*. 4ª Ed., rev., atual., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019, pp. 104-105.

²⁵³ TORRES, Ricardo Lobo. Op. Cit., p. 170.

²⁵⁴ NÓBREGA, Marcos Antônio Rios da. *A Lei de Responsabilidade Fiscal e os Limites de Pessoal: a função da Lei de Diretrizes Orçamentárias. Aspectos Relevantes da Lei de Responsabilidade Fiscal*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 228.

admissão e contratação de pessoal a qualquer título, bem como estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.²⁵⁵

Trata-se de “um dos mais importantes instrumentos normativos do novo sistema orçamentário brasileiro”, conforme reconhecido pelo Min. Celso de Mello na ADIN 612/RJ, em que o STF foi de certa forma instado a se manifestar sobre o que deve constar na LDO.²⁵⁶ E assim o é, pois, como muito bem aponta Afonso Gomes Aguiar, a LDO é a lei pela qual o Legislativo estabelece, anualmente, as diretrizes a serem observadas pelo orçamento anual propriamente dito:

Na prática, o objetivo maior a ser alcançado com a institucionalização da Lei de Diretrizes Orçamentárias é o de oferecer a oportunidade de permitir que o Poder Legislativo participe, de forma atuante junto com o Poder Executivo, na construção do Plano de Trabalho do Governo a ser posto em concreto, através da execução da Lei Orçamentária Anual. Tratará, a Lei de Diretrizes Orçamentárias, do estabelecimento, pelo Poder Legislativo, das regras de orientação obrigatória para a elaboração do orçamento anual.²⁵⁷

A lei orçamentária anual – LOA consiste na concretização do PPA para o respectivo ano-calendário, cumprindo-o conforme as diretrizes fixadas pela LDO. Dispõe sobre previsões estimadas de receitas, a fixação de despesas, o orçamento para fundos, órgãos e entidades da Administração Pública direta e indireta e de fundações e se podem autorizar créditos suplementares e operações de crédito por antecipação (art. 165, III e §5º, da CF/88).

José Maurício Conti sustenta que sua elaboração é dividida em duas fases. A fase administrativa, que “compreende o período que vai do início das previsões e cálculos nas várias unidades orçamentárias e demais órgãos que integram o processo de elaboração da lei orçamentária, até o momento em que se finaliza a proposta de lei orçamentária”; e a fase legislativa que compreende o processo desde então até a efetiva aprovação e promulgação da lei orçamentária.²⁵⁸

²⁵⁵ Para um panorama sobre o conteúdo da LDO, vide: GIACOMONI, James. *Orçamento Público*. 13ª Ed., São Paulo: Atlas, 2005, pp. 203-206.

²⁵⁶ ADI 612 QO, Relator(a): CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 03/06/1993, DJ 06-05-1994 PP-10484 EMENT VOL-01743-01 PP-00121 RTJ VOL-00154-02 PP-00396.

²⁵⁷ AGUIAR, Afonso Gomes. Op. cit., p. 48. No mesmo sentido: “(...) cabe ao Chefe do Executivo apresentar o projeto de lei orçamentária, mas ele não pode elaborar tal projeto de acordo com a sua vontade, mas, sim, com observância do disposto na Lei de Diretrizes Orçamentárias, aprovada pelo Legislativo, a qual fixa as propriedades e condiciona a elaboração da proposta orçamentária.” (DALLARI, Adilson Abreu. Lei orçamentária – processo legislativo. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, ano 33, n. 129, jan./mar., 1996, p. 158.

²⁵⁸ CONTI, José Maurício. Op. Cit., p. 111.

Em suma, é na LOA que constam as receitas e despesas do Governo para o ano, de forma que há quem afirme que “não seria exagero dizer que o Estado se constituiu na própria lei orçamentária, sem orçamento, não há Estado”.²⁵⁹ A afirmação não é absurda, pois é pela LOA que há a previsão e autorização de despesas, de forma que “sem orçamento não pode haver despesa, e sem despesas a Administração Pública não pode funcionar”.²⁶⁰

Tem-se, portanto, que embora o Orçamento Público seja uno, ele é instrumentalizado pelas três leis orçamentárias acima brevemente descritas, cada qual com seu respectivo papel, prazos de envio pelo Executivo ao Legislativo e prazos para a respectiva avaliação e aprovação ou não.²⁶¹ Trata-se de processo intrincado e complexo, que demanda a análise de diversos aspectos e minúcias dos vários âmbitos a serem contemplados pela atuação estatal.

É justamente por conta de tal complexidade hoje presente na elaboração do Orçamento Público que James Giacomoni sugere existir dois momentos históricos relativamente à acepção do Orçamento. O primeiro seria o *orçamento tradicional*, que basicamente se resumia a uma projeção de receitas e despesas a serem executadas no respectivo exercício. Já o *orçamento moderno* evolui tal concepção simplista do que seja o Orçamento para lhe agregar uma noção estratégica e programática relativamente aos gastos e ganhos públicos.²⁶² Trata-se do que hoje se denomina *orçamento-programa*.

O *orçamento-programa* foi instituído no Brasil a partir do Decreto-Lei 200/67, que consagrou as funções de planejamento e orçamento público. Na lei, está prevista uma classificação de despesas com uma série de funções de Estado, desdobradas em programas de governo, que fazem a ligação entre os planos e o orçamento a ser executado no exercício. Os programas se desdobram em subprogramas e os subprogramas em projetos e atividades.²⁶³

²⁵⁹ IVO, Gabriel. O Processo de Formação da Lei Orçamentária Anual. *Revista do Tribunal de Contas da União*, Brasília, n. 137, jan./mar., 2010, p. 36.

²⁶⁰ DALLARI, Adilson Abreu. Op. Cit., p. 159.

²⁶¹ Obviamente que não se cogita de as leis orçamentárias serem rejeitas e o Estado ficar sem Orçamento, visto que isso significaria a total impossibilidade jurídica da realização de qualquer despesa e, conseqüentemente, da realização dos ditames constitucionalmente estabelecidos como necessários. O que pode haver é a rejeição das leis orçamentárias conforme inicialmente previstas e encaminhadas pelo Executivo, de forma que a construção do Orçamento é manifestação riquíssima do princípio democrático, em que vários atores tomam parte a partir de concessões mútuas. Neste sentido: “Obviamente não cabe ao Executivo se autorizar, a si mesmo. Obviamente, também, não pode o Legislativo deixar o Executivo sem orçamento. No exame do tratamento que a ordem jurídica confere à matéria, em seu conjunto, é preciso considerar todos os fatores, promovendo uma conciliação entre o imperativo de ter um orçamento e o princípio democrático, que confere primordial importância ao Legislativo, onde se concretiza o princípio representativo”. (Ibidem).

²⁶² GIACOMONI, James. Op. Cit., pp. 64-69.

²⁶³ Art. 7º A ação governamental obedecerá a planejamento que vise a promover o desenvolvimento econômico-social do País e a segurança nacional, norteando-se segundo planos e programas elaborados, na forma do Título III, e compreenderá a elaboração e atualização dos seguintes instrumentos básicos: a) plano geral de governo; b) programas gerais, setoriais e regionais, de duração plurianual; c) orçamento-programa anual; d) programação financeira de desembolso.

Não se pretende aqui cair na ingenuidade de afirmar que o Orçamento Público seja, efetivamente, guiado por programas de planejamento governamental. A rigor, por conta da grande quantidade de receitas vinculadas no nosso país, há uma grande rigidez na formatação orçamentária, na medida em que estas não podem ser utilizadas livremente pelo Governo, para financiar despesas diversas daquelas para as quais foram instituídas. Ademais, tem-se o crescimento contínuo de despesas de execução também obrigatórias, que prejudica qualquer flexibilidade nas políticas fiscais.²⁶⁴

Com isso não se pretende questionar a validade ou pertinência de termos um orçamento-programa no Brasil, mas apenas evidenciar sua difícil operacionalização. Somando a isso a complexidade envolvida na elaboração do Orçamento Público, tem-se uma boa dimensão do quão difícil é a gestão das contas públicas neste país.²⁶⁵ O tema é sensível e perpassa por vários pontos, que vão desde o caráter impositivo ou autorizativo do Orçamento, sua relação com a realização de direitos fundamentais, a possibilidade de controle de constitucionalidade orçamentária pelo Judiciário, etc.²⁶⁶

Ainda quanto ao procedimento legislativo das leis orçamentárias, estas são avaliadas por comissão mista permanente do Congresso Nacional, composta por senadores e deputados federais, que emitirá parecer sobre o projeto orçamentário apresentado. Trata-se da Comissão Mista de Orçamento, instituída pela Resolução n. 1, de 2006, do Congresso Nacional.

O respectivo relatório é votado em plenário das duas Casas (art. 166, da CF/88), sendo que o âmbito de admissibilidade de emendas é muito restrito, somente sendo admitidas caso sejam compatíveis entre si (LDO com o PPA; LOA com o PPA e a LDO), caso indiquem os recursos necessários às suas realizações (havendo diversas vedações quanto à realocação de despesas), dentre várias outras vedações (art. 166, §§ 3º e 4º).

Esmiuçar os trâmites da aprovação das leis orçamentárias seria incorrer no risco de tergiversar o objeto do presente trabalho, acreditando-se que, do exposto, tem-se um bom panorama quanto à complexidade, burocracia e restrições no que diz respeito à construção do Orçamento Público e na criação de receitas e despesas.

²⁶⁴ Neste sentido: NUNES, André; OLIVEIRA, Ricardo Borges; BÉU, Rivany Borges. O Orçamento-Programa no Contexto da Gestão Pública. In *Revista Eletrônica em Gestão, Educação e Tecnologia Ambiental*. Santa Maria, v. 19, n. 3, set-dez. 2015, p. 430.

²⁶⁵ O tema do orçamento-programa é tratado desde há muito tempo por abalizada doutrina. A título de referência, tem-se clássicos sobre o tema: MACHADO JR., José Teixeira. A Experiência Brasileira em Orçamento-Programa: uma primeira visão. In *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 1, n. 1, 1967, pp. 145-172; SILVA, José Afonso da. *Orçamento-Programa no Brasil*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1963. Para uma exposição atual sobre o ponto, com contextualização histórica e comparativa com outras acepções orçamentárias, vide: GIACOMONI, James. Op. Cit., pp. 151-185.

²⁶⁶ Sobre tais questões, vide: GRADVOHL, Michel André Bezerra Lima. *Direito Constitucional Financeiro: direitos fundamentais e orçamento público*. 2ª Tir., Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.

Interessantemente, apesar da íntima relação que os benefícios fiscais têm com o Orçamento, a sua concessão observa outro trâmite, de forma que tal renúncia de receitas não está vinculada e “presa” à rigidez do procedimento orçamentário. Significa dizer que embora seus impactos devam ser levados em consideração quando da construção do Orçamento Público, a concessão de benefícios se dá “por fora” de tal procedimento.²⁶⁷

Antes de mais nada, tem-se que a concessão de benefícios fiscais não é de competência privativa do Poder Executivo, podendo partir do próprio Poder Legislativo.²⁶⁸ Significa dizer que o processo legislativo que diga respeito a leis que concedam benefícios fiscais podem ser iniciadas em qualquer das Casas do Congresso Nacional, por qualquer de seus membros.

Tais leis não se encontram dentre aquelas sujeitas à análise da Comissão Mista de Orçamento, de forma que são analisadas separadamente por cada uma das Casas do Congresso Nacional, na forma dos seus respectivos regimentos internos, muitas vezes de forma conclusiva nas suas comissões internas, sem se sujeitarem aos respectivos Plenários.²⁶⁹

Na Câmara dos Deputados, os projetos de lei concessivos de benefícios fiscais passam por uma comissão temática pertinente à matéria (por exemplo, um incentivo à educação superior deverá passa pela Comissão de Educação), pela Comissão de Finanças e Tributação, pela Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania, bem como por uma eventual quarta comissão, a depender do caso.²⁷⁰

²⁶⁷ Prova da íntima relação dos benefícios fiscais com o Orçamento Público está no art. 165, §6º, da CF, que prevê a necessidade de a LOA estar acompanhada de um demonstrativo que contemple, especificamente e de forma regionalizada, os efeitos decorrentes dos benefícios fiscais vigentes: “(...) § 6º O projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia”. Importante destacar que o fato de tal demonstrativo ser exigido como um elemento anexo à LOA demonstra, também, como os benefícios fiscais guardam relação com o Orçamento Público, mas não são criados no seu procedimento legislativo.

²⁶⁸ Trata-se de questão já reconhecida pelo STF, em sede de repercussão geral: ARE 743480 RG, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, julgado em 10/10/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-228 DIVULG 19-11-2013 PUBLIC 20-11-2013. A mesma questão já havia sido assentada quando do julgamento da medida cautelar na ADIN 2.072, oportunidade em que se precisou o conteúdo do quanto disposto no art. 61, §1º, II, “b”, da CF/88, tendo a tese sido reafirmada quando do julgamento do seu mérito. Vide: ADI 2072 MC, Relator(a): OCTAVIO GALLOTTI, Tribunal Pleno, julgado em 17/11/1999, DJ 19-09-2003 PP-00015 EMENT VOL-02124-03 PP-00618 e ADI 2072, Relator(a): CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 04/02/2015, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-039 DIVULG 27-02-2015 PUBLIC 02-03-2015.

²⁶⁹ Exceção se dá quando há recurso de um décimo dos membros da Casa, nos termos do art. 58, §2º, I, da CF/88.

²⁷⁰ Cf. art. 53, do Regimento Interno da Câmara dos Deputados: Art. 53. Antes da deliberação do Plenário, ou quando esta for dispensada, as proposições, exceto os requerimentos, serão apreciadas: I – pelas Comissões de mérito a que a matéria estiver afeta; II – pela Comissão de Finanças e Tributação, para o exame dos aspectos financeiro e orçamentário públicos, quanto à sua compatibilidade ou adequação com o plano plurianual, a lei de diretrizes orçamentárias e o orçamento anual, e para o exame do mérito, quando for o caso; III – pela Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania, para o exame dos aspectos de constitucionalidade, legalidade, juridicidade, regimentalidade e de técnica legislativa, e, juntamente com as Comissões técnicas, para pronunciar-se sobre o seu mérito, quando for o caso; IV – pela Comissão Especial a que se refere o art. 34, inciso II, para pronunciar-se quanto à admissibilidade jurídica e legislativa e, quando for o caso, a compatibilidade orçamentária da proposição, e sobre o mérito, aplicando-se em relação à mesma o disposto no artigo seguinte.

A análise orçamentária realizada aqui não diz respeito ao mérito do benefício em si, muito menos às finalidades que se pretende alcançar. Analisa-se apenas a sua compatibilidade com as leis orçamentárias, exigindo-se observância aos requisitos de compatibilidade e adequação, exigidos pelo art. 16, da LRF, cuja conceituação vai sintetizada por Celso de Barros Correia Neto da seguinte forma:

A primeira, a compatibilidade, diz respeito à conformidade entre a proposição legislativa e às leis orçamentárias, em sentido amplo, - plano plurianual, lei de diretrizes orçamentárias e lei orçamentária anual. A despesa implicada deve estar conforme as diretrizes, os objetivos e as metas previstas e não contrariar qualquer disposição dos diplomas legislativos citados. Já a segunda, a adequação, demanda existência de recursos suficientes, levando-se em conta o impacto orçamentário da medida proposta e os meios de compensação estabelecidos.²⁷¹

Neste sentido, cabe destacar que muitas das leis que objetivam instituir benefícios fiscais são rejeitadas nas comissões por não apresentarem estimativa do impacto financeiro e orçamentário, prevista no art. 14, da LRF. Na verdade, a grande maioria de tais leis é arquivada por conta de tal juízo, sendo que a questão já conta, inclusive, com Súmula-CFT n. 1/08, que assim dispõe:

É incompatível e inadequada a proposição, inclusive em caráter autorizativo, que, conflitando com as normas da Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal – deixe de apresentar a estimativa de seu impacto orçamentário e financeiro bem como a respectiva compensação.

Já no Senado Federal, o processo de análise se dá de forma diversa, visto que o Regimento Interno desta Casa não prevê o juízo de compatibilidade e adequação acima descrito.

Assim, a leis que pretendam a instituição de benefícios fiscais são distribuídas para comissões de méritos pertinentes à respectiva matéria, normalmente a Comissão de Assuntos Econômicos – CAE.²⁷² Tal comissão deverá opinar sobre o aspecto econômico da medida, conforme dispõe o art. 99, I, do Regimento Interno do Senado Federal.²⁷³

Caso a pretendida instituição de benefício fiscal se dê por iniciativa do Poder Executivo, via medida provisória, o encaminhamento da proposição se dá ao Congresso Nacional, onde a mesma é necessariamente analisada por comissão mista que deverá se manifestar sobre a

²⁷¹ CORREIA NETO, Celso de Barros. Op. Cit., p. 245.

²⁷² Ibidem, p. 247.

²⁷³ Art. 99. A Comissão de Assuntos Econômicos compete opinar sobre proposições pertinentes aos seguintes assuntos: I - aspecto econômico e financeiro de qualquer matéria que lhe seja submetida por despacho do Presidente, por deliberação do Plenário, ou por consulta de comissão, e, ainda, quando, em virtude desses aspectos, houver recurso de decisão terminativa de comissão para o Plenário;

compatibilidade e adequação orçamentária e financeira da medida provisória que se está a analisar, conforme art. 5º, §1º, da Resolução n. 1/2002, do Congresso Nacional.²⁷⁴

Embora tal procedimento fosse historicamente negligenciado, o STF decidiu, quando do julgamento da ADI 4.029/AM,²⁷⁵ que tal procedimento é fundamental e imprescindível, evitando de inconstitucionalidade a conversão em lei de medida provisória que não se submeta à análise da comissão mista.

Vê-se, portanto, que a exigência de *lei em sentido estrito* para a instituição de benefícios fiscais, prevista no art. 150, §6º, da CF/88, trata-se, na verdade, de requisito muito mais elaborado e complexo do que pode parecer em um primeiro momento. Isso porque por detrás de tal instituição há toda a elaboração do Orçamento Público, não coincidentemente também instituído por meio de leis.²⁷⁶

Justamente por isso que consta da Lei 4.320/64, no seu Título VIII – Do Controle da Execução Orçamentária, importantes e constantes referências ao controle de legalidade no que diz respeito à execução do Orçamento. Por exemplo, seu art. 75, I, prevê expressamente o controle de legalidade na execução orçamentária, conjuntamente com os arts. 76, 77 e 81, que reforçam o controle de legalidade a ser feito tanto pelo próprio Poder Executivo (controle interno) quanto pelo Legislativo (controle externo), de forma prévia, concomitante e posterior aos atos de execução:

Art. 75. O controle da execução orçamentária compreenderá:

I - a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações;

Art. 76. O Poder Executivo exercerá os três tipos de controle a que se refere o artigo 75, sem prejuízo das atribuições do Tribunal de Contas ou órgão equivalente.

²⁷⁴ § 1º O exame de compatibilidade e adequação orçamentária e financeira das Medidas Provisórias abrange a análise da repercussão sobre a receita ou a despesa pública da União e da implicação quanto ao atendimento das normas orçamentárias e financeiras vigentes, em especial a conformidade com a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, a lei do plano plurianual, a lei de diretrizes orçamentárias e a lei orçamentária da União.

²⁷⁵ ADI 4029, Relator(a): Min. LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 08/03/2012, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-125 DIVULG 26-06-2012 PUBLIC 27-06-2012 RTJ VOL-00223-01 PP-00203.

²⁷⁶ Não se ignora aqui a discussão relativamente à natureza jurídica do Orçamento Público, visto que em grande parte as leis orçamentárias são meramente autorizativas e não obrigatórias. Justamente por conta de tal característica há quem defende que as leis orçamentárias seriam uma espécie de ato administrativo. Não se adentrará em tal discussão, por se entender ser ela desnecessária para os propósitos da discussão ora posta. Apenas se consignará o posicionamento de ser o orçamento constituído por efetivas leis. Não se ignora certas peculiaridades e seu caráter em grande medida autorizativo, mas não se pode deixar de recordar que o orçamento é também vinculativo em muitos dos seus termos, como, por exemplo, no que diz respeito ao art. 52, da Lei 12.919/13, que estabeleceu a obrigatoriedade para o orçamento de 2014 de execução das emendas parlamentares individuais, até o limite de 1,2% da receita corrente líquida, sendo metade desse valor, necessariamente, destinado à saúde.

Art. 77. A verificação da legalidade dos atos de execução orçamentária será prévia, concomitante e subsequente.

Art. 81. O controle da execução orçamentária, pelo Poder Legislativo, terá por objetivo verificar a probidade da administração, a guarda e legal emprego dos dinheiros públicos e o cumprimento da Lei de Orçamento.

Não é demais recordar que a concessão de benefício fiscal em inobservância às formalidades legais é ato de improbidade administrativa que causa lesão ao Erário, nos termos do art. 10, VII, da Lei 8.429/92:

Art. 10. Constitui ato de improbidade administrativa que causa lesão ao erário qualquer ação ou omissão, dolosa ou culposa, que enseje perda patrimonial, desvio, apropriação, malbaratamento ou dilapidação dos bens ou haveres das entidades referidas no art. 1º desta lei, e notadamente:

VII - conceder benefício administrativo ou fiscal sem a observância das formalidades legais ou regulamentares aplicáveis à espécie;

Assim, a exigência de que a concessão de benefícios fiscais se dê por meio de *lei em sentido estrito* exige não somente a sua instituição por meio de lei ou medida provisória, mas também que sejam compatíveis e adequados ao respectivo Orçamento Público.

2.1.2 *Que a lei em sentido estrito seja específica*

Relativamente ao ponto (2), trata-se de requisito que visa conferir maior transparência à concessão de benefícios fiscais, exigindo que as leis que pretendam instituí-los tratem especificamente de tal assunto.

Tércio Sampaio Ferraz Jr. esclarece que se trata de exigência que tem por finalidade uma maior organização do sistema tributário:

O que efetivamente não pode acontecer é que a matéria [...] seja tratada em um contexto no qual ela não adquire nenhum significado, como o de uma lei que buscasse a disciplina do comércio exterior e, ao final, contivesse normas sobre a remissão de uma contribuição social. Isso seria um uso inadequado da técnica legislativa preconizada, que, ademais, prestaria um desserviço à proteção contra a discricionariedade por dar margem, eventualmente, ao encobrimento de um privilégio em nome de um suposto tratamento desigual de situações desiguais.

Em síntese, a exclusividade deve ser tomada como um instrumento a serviço da sistematicidade orgânica da disciplina normativa.²⁷⁷

²⁷⁷ FERRAZ JR. Tércio Sampaio. *Direito Constitucional: liberdade de fumar, privacidade, Estado, direitos humanos e outros temas*. Barueri: Manole, 2007, p. 52.

Tal exclusividade temática não é exigência unicamente das leis que visem instituir benefícios fiscais, sendo norma geral do nosso ordenamento jurídico. Neste sentido, eis o que dispõe o art. 7º, da LC 95/98, norma legal que “dispõe sobre a elaboração, a redação, a alteração e a consolidação das leis”:

Art. 7º O primeiro artigo do texto indicará o objeto da lei e o respectivo âmbito de aplicação, observados os seguintes princípios:
 I - excetuadas as codificações, cada lei tratará de um único objeto;
 II - a lei não conterà matéria estranha a seu objeto ou a este não vinculada por afinidade, pertinência ou conexão;
 III - o âmbito de aplicação da lei será estabelecido de forma tão específica quanto o possibilite o conhecimento técnico ou científico da área respectiva;
 IV - o mesmo assunto não poderá ser disciplinado por mais de uma lei, exceto quando a subsequente se destine a complementar lei considerada básica, vinculando-se a esta por remissão expressa.

Tal Lei Complementar é clara no seu art. 1º ao estabelecer que “a elaboração, a redação, a alteração e a consolidação das leis obedecerão ao disposto nesta Lei Complementar”, de forma que não restam dúvidas quanto à exigência de exclusividade temática não apenas às leis instituidoras de benefícios fiscais.

Todavia, trata-se de exigência que costumeiramente se tenta burlar, não sendo muitos os casos em que o STF declarou tal inconstitucionalidade. Celso de Barros Correia Neto lembra com percuciência o objeto da ADI 4646/DF, na qual se questiona a Lei 12.431/11, resultado da conversão da MP 517/10.²⁷⁸

Tal lei dispõe sobre diversos temas, tais como o “Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento de Usinas Nucleares – RENUCLEAR” e o “Plano Nacional de Banda Larga e Fundo de Financiamento Estudantil – FIER”. Quando da sua conversão, tal lei dispunha de diversos temas, somando-se aos acima apontados, ainda, a desafetação parcial da Reserva Particular do Patrimônio Natural denominada “seringal Triunfo”, no Estado do Amapá.

Apesar de tal ADI ter sido ajuizada em 26.08.2011 e ainda estar pendente de julgamento, o que é deletério para sua análise, visto que o tempo consolida as relações jurídicas havidas sob a égide de tal lei, fato é que existem na jurisprudência do STF alguns casos em que foi declarada a inconstitucionalidade de atos normativos por violação à exclusividade temática exigida pelo art. 150, §6º, da CF/88.

²⁷⁸ CORREIA NETO, Celso de Barros. Op. Cit., pp. 221-222.

Neste sentido, o caso que talvez seja o mais célebre de todos se trata do julgamento da ADI 155/SC,²⁷⁹ na qual se reconheceu a inconstitucionalidade do art. 34, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição do Estado de Santa Catarina – ADCT/SC, que concedia incentivo à revelia do que determina o art. 150, §6º, da CF/88.

Pela pertinência, transcreve-se trecho do voto proferido pelo Min. Nelson Jobim:

Esse dispositivo explicou-se no processo legislativo considerando o hábito, dentro do Parlamento, de se introduzir em qualquer tipo de lei um artigo específico concedendo anistia ou remissão, que servia inclusive no processo de negociação legislativa como instrumento de coação ou de barganha para esse efeito.

A constituição de 88 visou coibir tal mecanismo com essa redação. A experiência de 88 a 93 não foi suficiente para reduzir essa possibilidade. Daí adveio a Emenda Constitucional n. 3, de 1993, que ampliou substancialmente o texto (...).

Caso pertinente ao que se está a expor é o da ADI 3462/PA, por meio da qual se declarou a nulidade de lei do Estado do Pará que autorizava o Poder Executivo, de forma genérica, a conceder remissões e anistias por meio de decretos.²⁸⁰ Ainda há a ADI-MC 1296/PE, na qual o STF suspendeu lei do Estado de Pernambuco que concedia ao Poder Executivo poder para instituir, mediante decreto, “benefícios ou incentivos fiscais relativos aos tributos estaduais, em favor de refinaria de petróleo”.²⁸¹

Tais casos reconheceram a inconstitucionalidade de textos normativos justamente por conta da delegação genérica de poderes ao Executivo para a concessão de benefícios fiscais, o que violaria não somente a exigência de lei em sentido estrito para tanto, mas também a necessidade de sua especificidade. Não é possível que uma lei realize tal autorização de forma genérica e ampla.

Apesar de tais julgados, fato é que apesar de se tratar de requisito claro da Constituição Federal, a exclusividade temática não é, via de regra, observada. A jurisprudência do STF, apesar de contar com casos reconhecendo tal inconstitucionalidade, é insuficiente no seu combate, de forma que muitas leis são instituídas versando sobre outros temas que não apenas aqueles pertinentes ao benefício que se pretende instituir.

²⁷⁹ ADI 155, Relator(a): Min. OCTAVIO GALLOTTI, Tribunal Pleno, julgado em 03/08/1998, DJ 08-09-2000 PP-00003 EMENT VOL-02003-01 PP-00016.

²⁸⁰ ADI 3462, Relator(a): Min. CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 15/09/2010, DJe-030 DIVULG 14-02-2011 PUBLIC 15-02-2011 EMENT VOL-02464-01 PP-00042 RTJ VOL-00219-01 PP-00163

²⁸¹ ADI 1296 MC, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 14/06/1995, DJ 10-08-1995 PP-23554 EMENT VOL-01795-01 PP-00027.

2.2 O controle de transparência: a exposição e a quantificação das renúncias fiscais (art. 165, §6º, da CF/88)

O art. 165, §6º, da CF/88 traz previsão sem precedentes na história constitucional brasileira, determinando que, de forma anexa à lei orçamentária, seja elaborado um demonstrativo regionalizado com as renúncias fiscais da Administração Pública, senão vejamos:

Art. 165 [...]

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

Uma vez mais, eventuais imprecisões redacionais devem ser relevadas, pois o intento do constituinte foi muito claro, no sentido de que toda e qualquer forma de renúncia de receitas fiscais, financeira ou creditícia deve constar de tal anexo.²⁸²

Essa determinação vai ao encontro do que sugerem entidades internacionais, como o FMI e a OCDE, como boas práticas de transparência fiscal. Neste sentido, eis o que consta no item 188, do Manual de Transparência Fiscal do FMI:

Um demonstrativo das principais renúncias fiscais do governo central deve constar obrigatoriamente do orçamento ou da respectiva documentação fiscal, indicando a finalidade de cada provisão sob a ótica da política pública, sua duração e os beneficiários a que se destina. Salvo casos excepcionalmente complexos, deve-se quantificar as principais renúncias fiscais. O ideal é que se apresente uma comparação dos resultados estimados das renúncias fiscais de exercícios anteriores com as suas finalidades em termos de políticas, para que se possa avaliar sua eficácia em relação às provisões de despesa.²⁸³

Essa importante disposição inaugura um processo de aprimoramento da *transparência fiscal* no Brasil. Tanto assim o é, que sabidamente a LRF tem exatamente na *transparência fiscal* um de seus pilares desde a sua concepção. Trata-se de questão que foi sendo significativamente aprimorada, como, por exemplo, com o advento da LC 131/09, a denominada “Lei da Transparência”, que modificou e implementou dispositivos na LRF no que diz respeito à transparência fiscal. Dentre outras previsões constitucionais a que se fará

²⁸² Dado os propósitos deste trabalho, focar-se-á nas renúncias fiscais, com eventuais referências às demais formas de renúncia apenas no que se fizer necessário.

²⁸³ Fundo Monetário Internacional. *Manual de Transparência Fiscal*. Disponível em: <<https://www.imf.org/external/np/fad/trans/por/manualp.pdf>> Acesso em 31 de mar. de 2018. A bem da verdade, a preocupação internacional com questões de transparência orçamentária remonta ao advento da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, que já em 1789 dispunha, em seu art. 15, que “a sociedade tem o direito de pedir conta a todo agente público de sua administração”.

referência, tal previsão contempla o quanto previsto no art. 5º, XXXIII, da CF/88, no sentido de ser direito de todos o “direito a receber dos órgãos públicos informações (...) de interesse coletivo ou geral”.²⁸⁴

A LRF foi concebida para contribuir com a estabilidade fiscal do país, regulamentando dispositivos constitucionais que demandavam lei complementar para dispor sobre determinadas questões de matéria financeira, especialmente os art. 163, 165 e 169. Tais dispositivos requeriam lei complementar para dispor sobre diversos temas de Direito Financeiro neles elencados, (art. 163), sobre normas de gestão financeira e patrimonial da Administração direta e indireta, assim como para a instituição e funcionamento de fundos (art. 165, §9º, II) e sobre limites para a realização de despesas com pessoal ativo e inativo da União (art. 169).

Naturalmente que a LRF foi muito além do que apenas regulamentar tais dispositivos, criando um verdadeiro sistema jurídico de normas de finanças públicas e responsabilidade na gestão fiscal (conjuntamente com outros diplomas normativos, tais como a Lei 4.320/64), intuito este muito claro da própria Exposição de Motivos 106/99, relativamente ao Projeto de Lei Complementar 18, encaminhado em 15 de abril de 1999 pelo então Presidente Fernando Henrique Cardoso ao Congresso Nacional:

Este Projeto integra o conjunto de medidas do Programa de Estabilização Fiscal PEF apresentado à sociedade em outubro de 1998, e que tem como objetivo a drástica e veloz redução do déficit público e a estabilização do montante da dívida pública em relação ao Produto Interno Bruto da economia.

Em suma, tem-se que a LRF surge como um importante capítulo no que diz respeito à gestão das finanças públicas e, para o que aqui interessa de forma especial, para fins de *transparência fiscal*, permitindo ao Brasil se alinhar a um movimento que já se fazia sentir internacionalmente. Não somente as recomendações do FMI foram muito importantes, à época bastante significativas para as legislações de diversos países, mas também a legislação da Nova Zelândia, chamada *Fiscal Responsibility Act*, foi especialmente relevante no que diz respeito à formatação dos dispositivos sobre *transparência fiscal* no nosso país.²⁸⁵

²⁸⁴ Sobre o ponto, vide: ABRAHAM, Marcus. *Lei de Responsabilidade Fiscal Comentada*. 3ª Ed., rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2021, pp. 278-282.

²⁸⁵ Sobre o tema, vide: CAVALCANTI, Márcio Novaes. *Fundamentos da Lei de Responsabilidade Fiscal*. São Paulo, Dialética, 2001. Ainda sobre o tema, mas abordando também a questão das influências internacionais: ABRAHAM, Marcus. Op. Cit., pp. 07-22; FIGUEIREDO, Carlos Maurício; NÓBREGA, Marcos. *Responsabilidade Fiscal: aspectos polêmicos*. Belo horizonte: Fórum, 2006, pp. 21-63.

De todos os dispositivos da LRF, o mais relevante no que diz respeito à *transparência fiscal* parece ser seu art. 48, que dispõe o que segue:

Art. 48. São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos.

Parágrafo único. A transparência será assegurada também mediante incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e de discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos.

Parágrafo único. A transparência será assegurada também mediante:

§ 1º A transparência será assegurada também mediante:

I – incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos;

II – liberação ao pleno conhecimento e acompanhamento da sociedade, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira, em meios eletrônicos de acesso público;

II - liberação ao pleno conhecimento e acompanhamento da sociedade, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira, em meios eletrônicos de acesso público; e

III – adoção de sistema integrado de administração financeira e controle, que atenda a padrão mínimo de qualidade estabelecido pelo Poder Executivo da União e ao disposto no art. 48-A.

§ 2º A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios disponibilizarão suas informações e dados contábeis, orçamentários e fiscais conforme periodicidade, formato e sistema estabelecidos pelo órgão central de contabilidade da União, os quais deverão ser divulgados em meio eletrônico de amplo acesso público.

§ 3º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios encaminharão ao Ministério da Fazenda, nos termos e na periodicidade a serem definidos em instrução específica deste órgão, as informações necessárias para a constituição do registro eletrônico centralizado e atualizado das dívidas públicas interna e externa, de que trata o § 4º do art. 32.

§ 4º A inobservância do disposto nos §§ 2º e 3º ensejará as penalidades previstas no § 2º do art. 51.

§ 5º Nos casos de envio conforme disposto no § 2º, para todos os efeitos, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios cumprem o dever de ampla divulgação a que se refere o caput.

§ 6º Todos os Poderes e órgãos referidos no art. 20, incluídos autarquias, fundações públicas, empresas estatais dependentes e fundos, do ente da Federação devem utilizar sistemas únicos de execução orçamentária e financeira, mantidos e gerenciados pelo Poder Executivo, resguardada a autonomia.

O dispositivo é extenso e minucioso. Prevê que haverá ampla divulgação aos instrumentos que formam o Orçamento Público, em todos os níveis da Federação; que haverá estímulos à participação popular no que diz respeito ao acesso e sindicância das finanças públicas; que as informações serão publicizadas de forma a que todos tenham não somente acesso, mas compreensão de tais informações; que aqueles que não cumprirem com tais diretivas de *transparência fiscal* estão sujeitos a sanções.

Analisando o artigo em comento, o Min. Gilmar Mendes destaca que a *transparência fiscal* é corolário da própria Constituição Federal, estando vinculada à ideia de *segurança orçamentária*:

O princípio da transparência ou clareza foi estabelecido pela Constituição de 1988 como pedra de toque do Direito Financeiro. Poderia ser considerado mesmo um princípio constitucional vinculado à ideia de segurança orçamentária. Nesse sentido, a ideia de transparência possui a importante função de fornecer subsídios para o debate acerca das finanças públicas, o que permite uma maior fiscalização das contas públicas por parte dos órgãos competentes e, mais amplamente, da própria sociedade. A busca pela transparência é também a busca pela legitimidade.²⁸⁶

A vinculação da *transparência fiscal* com legitimidade é precisa. Ao estimularem a participação popular na sindicância das contas públicas, a CF/88 e a LRF atuam conjuntamente na construção de uma *cidadania fiscal*. Dado o momento de avanços tecnológicos que possibilitam, com relativa facilidade, a divulgação de amplas informações a respeito das receitas e despesas do Estado, os cidadãos de forma geral cada vez mais reconhecem importância no assunto, o que de certa forma obriga a Administração Pública a adotar formas de gestão mais democráticas e participativas.²⁸⁷

Trata-se de uma importante manifestação do princípio democrático a operar em mão dupla, pois “o acesso às informações governamentais que proporciona o princípio da

²⁸⁶ MENDES, Gilmar Ferreira. Comentário ao art. 48 da LRF. In MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do. *Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal*. 5ª Ed., São Paulo: Saraiva, 2011, p. 389.

²⁸⁷ ABRAHAM, Marcus. Orçamento Público como Instrumento de Cidadania Fiscal. In *Revista Direitos Fundamentais e Democracia*, Curitiba, v. 17, jan./jun. de 2015, p. 189.

transparência fortalece a democracia; do mesmo modo, o fortalecimento desta estimula um maior acesso àquelas informações”.²⁸⁸ Eis o motivo pelo qual não basta apenas a publicação de informações em linguajar técnico, surgindo “a necessidade de serem instrumentalizados mecanismos que assegurem a fidedignidade destas informações divulgadas, além de se criarem padrões de versões simplificadas dos documentos (...) visando facilitar o entendimento pela população leiga”.²⁸⁹

A *transparência fiscal* é condição de possibilidade para a democratização do Orçamento Público, de forma a que todos possam tomar parte do que é feito com o dinheiro público e contribuir na sua sindicância. A título de referência, veja-se que a Lei 10.257/10 – Estatuto da Cidade, no seu art. 4º, III, “f”, estabelece, no que diz respeito às leis orçamentárias municipais, que a realização de debates, audiências e consultas públicas são “condição obrigatória para sua aprovação pela Câmara Municipal”, reforçando tudo o quanto se expôs.²⁹⁰

De se recordar que a Constituição Federal previu o controle interno e externo das contas públicas,²⁹¹ que naturalmente carece da disponibilização de informações fidedignas para sua realização de forma efetiva. Mas previu também, no seu art. 74, § 2º,²⁹² a possibilidade de qualquer cidadão denunciar aos Tribunais de Contas eventuais irregularidades e ilegalidades, como mais um claro corolário da *cidadania fiscal* que tem na *transparência fiscal* uma de suas condições de viabilidade.²⁹³

Assim é que se tem por justificada a importância dos dispositivos que estabelecem regras de publicização de informações orçamentárias, dando concretude a maiores níveis de *transparência fiscal*. Importante agora relacionar tal questão com o objeto do presente estudo, mais especificamente como a transparência de informações é requisito formal de validade e controle na concessão de benefícios fiscais.

²⁸⁸ MENDES, Gilmar Ferreira. Op. Cit., p. 391.

²⁸⁹ CRUZ, Flávio da (coord); VICCARI JUNIOR, Adauto (et. al.). *Lei de Responsabilidade Fiscal Comentada: lei complementar nº 101, de 4 de maio de 2000*. 5ª Ed., São Paulo: Atlas, 2006, p. 189.

²⁹⁰ Neste sentido e trazendo à tona esse ponto específico relativamente ao Estatuto da Cidade: OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Responsabilidade Fiscal*. 2ª Ed., rev., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 96.

²⁹¹ Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

²⁹² Art. 74. (...) § 2º Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União.

²⁹³ HARADA, Kiyoshi. *Responsabilidade Fiscal: lei complementar n. 101/2000 comentada e legislação correlata anotada*. São Paulo, Juarez de Oliveira, 2002, pp. 205-207.

Neste sentido, destaca-se o art. 4º, §2º, V e art. 5º, II, da LRF, que trazem regramento quanto à matéria prevista no art. 165, §6º, da CF/88, visando dar ainda mais concretude a tal garantia de transparência:

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

§ 2º O Anexo conterá, ainda:

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

Art. 5º O projeto de lei orçamentária anual, elaborado de forma compatível com o plano plurianual, com a lei de diretrizes orçamentárias e com as normas desta Lei Complementar:

II - será acompanhado do documento a que se refere o § 6º do art. 165 da Constituição, bem como das medidas de compensação a renúncias de receita e ao aumento de despesas obrigatórias de caráter continuado;

Apesar da evidente boa intenção de tais dispositivos, tem-se que o art. 4º, § 2º, V, transbordou do que preceitua o texto constitucional, incorrendo em inconstitucionalidade.²⁹⁴ Isso porque tal dispositivo menciona que o anexo deverá conter também a “compensação de renúncia de receita”, o que não consta do art. 165, § 6º, da CF/88. Trata-se de disposição que visa dar concretude ao art. 14, também da LRF, mas que, salvo melhor juízo, não pode ser exigido que conste do anexo à lei orçamentária.

Ademais, tal dispositivo faz referência à Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO, ao passo que o dispositivo constitucional é claro ao estabelecer que o anexo deve acompanhar a Lei Orçamentária Anual – LOA.

Tal anexo tem caráter meramente informativo, de forma que não consta do mesmo qualquer juízo de mérito quanto às renúncias de receitas fiscais que constam do seu teor. Significa dizer que visa melhor instruir os envolvidos nos debates quanto às leis orçamentárias, mas que não se incorpora a tais leis.²⁹⁵

Neste sentido, pertinente a delimitação realizada por Elcio Fiori Henriques quanto ao documento anexo de que se está a tratar, bem como aos propósitos do art. 165, § 6º, da CF/88:

²⁹⁴ Neste sentido: CORREIA NETO, Celso de Barros. Op. Cit., p. 224.

²⁹⁵ Francisco Almeida sustenta a necessidade de Emenda Constitucional ao art. 165, §§ 5º e 6º, da CF/88, de forma a determinar a elaboração também de um orçamento de renúncias fiscais, a ser parte integrante do orçamento público. Neste sentido: ALMEIDA, Francisco Carlos Ribeiro. Op. Cit., p. 21. Ainda, em outra oportunidade, o mesmo autor defende que assim proceder seria viabilizar um novo caminho para os casos de desequilíbrio financeiro, pois “ao invés de aumentar a carga tributária nominal existente, ou ainda, promover a colocação de títulos públicos, o Estado poderia optar, ainda que parcialmente, por extinguir benefícios tributários, cuja justificativa original pela qual foram criados não mais subsistisse, ou que, por qualquer outro motivo, venham se mostrando ineficazes quanto ao alcance de seus objetivos”. ALMEIDA, Francisco Carlos Ribeiro. A renúncia de Receita como Fonte Alternativa de Recursos Orçamentários. *Revista do Tribunal de Contas da União*, Brasília, v. 32, n. 88, abr./jun. 2001, pp. 54-65.

O objetivo do dispositivo é claramente dar visibilidade às despesas governamentais que não constam nos orçamentos fiscal, da seguridade social e dos investimentos estatais, levando a uma plena compreensão e mensuração dos gastos governamentais efetuados indiretamente. Este objetivo é atingido com a discriminação, em um relatório anexo ao projeto de lei orçamentária, de todos os valores de receitas renunciados por meio de benefícios fiscais, financeiros e creditícios.²⁹⁶

Conforme dispõe o art. 25, do Decreto 9.003/17,²⁹⁷ é de competência da Secretaria da Receita Federal a elaboração de tal anexo, trabalho este que vem sendo realizado anualmente desde 1989.²⁹⁸ Acontece que a previsão constitucional é vaga e omissa quanto a certos elementos de sua elaboração, o que gera algumas dificuldades práticas.

Em primeiro lugar, quando o art. 165, § 6º, da CF/88 estabelece que tal demonstrativo deverá ser regionalizado, deixa de esclarecer qual o critério a ser adotado para o estabelecimento das regiões de cada ente Federado. Ainda que tal questão seja de mais fácil superação em âmbito federal,²⁹⁹ há grande margem de incerteza no que diz respeito aos Estados e Municípios quanto à sua divisão regionalizada.³⁰⁰

Em segundo lugar, o dispositivo constitucional não aponta qualquer metodologia de cálculo a ser adotada para fins de quantificação das renúncias fiscais. Embora verdadeiro que a delegação de tal determinação à legislação infraconstitucional seja razoável, fato é que sequer isso o constituinte fez, tratando-se de retumbante omissão.

A questão não é singela e merece atenção. A quantificação das renúncias fiscais não é tarefa simples, encontrando como principal obstáculo a falta de informações específicas. Ainda assim, são três os métodos normalmente apontados pela doutrina como passíveis de serem adotados para tal fim: (1) o método da receita perdida (*forgone revenue*); (2) o método do aumento de receitas (*revenue gain*); (3) o método da despesa equivalente (*outlay equivalence approach*).³⁰¹

O método da receita perdida consiste em determinar a diferença entre o valor do tributo devido pelos contribuintes contemplados pelo benefício fiscal e o valor que seria devido, caso

²⁹⁶ HENRIQUES, Elcio Fiori. Op. Cit., p. 113.

²⁹⁷ Art. 25. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete: XI - estimar e quantificar a renúncia de receitas administradas e avaliar os efeitos das reduções de alíquotas, das isenções tributárias e dos incentivos ou estímulos fiscais, ressalvada a competência de outros órgãos que também tratem da matéria;

²⁹⁸ Para uma análise detalhada da elaboração destes anexos ano-a-ano, vide: HENRIQUES, Elcio Fiori. Op. Cit., pp. 153-164.

²⁹⁹ O tema da “regionalização” do país é deveras complexo e tem muitas implicações para além do objeto da presente pesquisa. Aprofundar a questão seria transbordar dos limites deste trabalho, mas a título de referência, vide: BERCOVICI, Gilberto. *Desigualdades Regionais, Estados e Constituição*. São Paulo: Max Limonad, 2003.

³⁰⁰ *Ibidem*, p. 114.

³⁰¹ Defendendo a existência destes três métodos: NÓBREGA, Marcos. Op. Cit., p. 28; MARTINS, Guilherme Waldemar D’Oliveira. Op. Cit., pp. 206-207; HENRIQUES, Elcio Fiori. Op. Cit., p. 84.

a norma exonerativa não existisse.³⁰² O resultado obtido é a chamada receita normativa, que é a receita livre dos gastos tributários.

O método do aumento de receitas consiste em estimar o aumento da receita tributária caso determinado benefício fiscal seja abolido. Trata-se de sistemática semelhante à anterior, sendo que, assim como ela, é de fácil implementação, bastando analisar as informações prestadas pelos próprios contribuintes quanto ao seu uso das normas fiscais exonerativas.

Deve se destacar, contudo, que tais métodos se valem de cálculos estáticos, pois pressupõem que o comportamento dos contribuintes permanecerá o mesmo independentemente da existência ou não da norma concessiva do benefício fiscal.³⁰³ Contudo, trata-se de cenário altamente questionável, pois é previsível que ante a verificação de uma tributação mais elevada os contribuintes tendam a alterar seus comportamentos.

Assim é que se pode concluir, da mesma forma que Elcio Fiori Henriques, que “a omissão da inclusão da resposta comportamental dos contribuintes, portanto, faz com que os custos calculados pelos métodos da receita perdida e do aumento de receita sejam maiores que os reais”.³⁰⁴

O método da despesa equivalente surge como uma tentativa de superar tal limitação dos métodos anteriores, estimando o montante que poderia substituir um determinado benefício para se atingir o mesmo resultado prático.³⁰⁵ Apesar da evidente vantagem de levar em consideração o fator comportamental dos contribuintes, trata-se de método de difícil implementação, ante a complexa atividade de estimar quais serão os comportamentos dos contribuintes.³⁰⁶

Em terceiro lugar, tem-se que o dispositivo constitucional também não indica o nível de detalhamento exigido quanto ao efeito financeiro dos benefícios fiscais. Trata-se de elemento que tampouco consta da legislação infraconstitucional, de forma que há certa liberdade quanto às informações constantes do demonstrativo anexo que se está a tratar.

Em âmbito federal, está consolidada há alguns anos a prática de os gastos tributários serem classificados tanto por função orçamentária e tipo de receita, quanto por cada norma instituidora de benefícios fiscais. Contudo, em âmbito estadual e municipal, a prática aponta

³⁰² MARTINS, Guilherme Waldemar D'Oliveira. Op. Cit., p. 57.

³⁰³ Ibidem.

³⁰⁴ HENRIQUES, Elcio Fiori. Op. Cit., p. 87.

³⁰⁵ MARTINS, Guilherme Waldemar D'Oliveira. Op. Cit. p. 57.

³⁰⁶ “Nesse sentido, o sucesso da implementação deste método dependerá em grande parte da existência de informações e da previsibilidade do comportamento dos contribuintes diante da instituição ou revogação dos benefícios fiscais, o que o torna ao mesmo tempo mais preciso e mais complexo”. (HENRIQUES, Elcio Fiori. Op. Cit., p. 88).

que tais Entes Federados se limitam a indicar um valor fechado, indicador do total de suas respectivas renúncias fiscais sem, contudo, demonstrar a composição de tal valor.

Por óbvio que a indicação do valor fechado é insuficiente para cumprir com os propósitos da norma constitucional. Efetivamente, ao assim proceder os Entes Federados não estão contribuindo em nada quanto à comparação entre despesas diretas e renúncias fiscais, de forma que o debate quanto à melhor forma de incentivar determinada atividade, grupo de contribuintes ou região vai prejudicado. A bem da verdade, ao assim proceder, a única informação passível de ser apreendida é se o volume total de renúncias fiscais é grande ou pequeno.

De todo o exposto, tem-se que o art. 165, § 6º, da CF/88, trouxe inédita contribuição ao ordenamento jurídico brasileiro no que diz respeito ao controle de transparência das renúncias fiscais. Infelizmente tal dispositivo conta com omissões importantes, o que acaba gerando certa insegurança quanto à forma correta de seu cumprimento.

Conforme será visto no tópico seguinte, a Secretaria da Receita Federal cumpre tal dispositivo de forma relativamente salutar, especialmente a partir de 2003. Contudo, procede de forma que parece não ser a mais correta, incluindo renúncias que não deveriam ser incluídas e se valendo de critérios que contrariam o que a LRF estabelece.

Ainda assim, trata-se de importante previsão legal a outorgar ainda mais um controle formal à concessão de benefícios fiscais, pois, repete-se, tal demonstrativo anexo tem função meramente informativa, contribuindo para os debates quanto às leis orçamentárias, mas não o influenciando diretamente.

2.3 O controle de impacto orçamentário: a necessidade de demonstração de ausência de impacto ou de medidas compensatórias (art. 14, LRF)

Conforme preceitua o art. 1º, da LC 101/00, comumente referida como Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, tal diploma estabelece “normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal”. Neste contexto, o seu art. 14, já reiteradas vezes referido neste trabalho, é de especial importância.

Tal norma criou um sistema limitador de impactos orçamentários, decorrentes da concessão irresponsável de benefícios fiscais pelos gestores públicos, de forma que para a sua concessão, dali em diante, algumas condições teriam de ser observadas.³⁰⁷ O propósito de tal

³⁰⁷ ABRAHAM, Marcus. *Lei de Responsabilidade Fiscal Comentada*. 3ª Ed., rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2021, pp. 48-51.

norma por óbvio que não foi vedar a concessão de benefícios fiscais, “mas sim dotar o mecanismo de concessão de racionalidade, planejamento e sobretudo transparência”.³⁰⁸

Pela relevância, transcreve-se a integralidade do seu teor:

Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:

I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;

II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no caput, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

§ 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

§ 2º Se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício de que trata o caput deste artigo decorrer da condição contida no inciso II, o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas no mencionado inciso.

§ 3º O disposto neste artigo não se aplica:

I - às alterações das alíquotas dos impostos previstos nos incisos I, II, IV e V do art. 153 da Constituição, na forma do seu § 1º;

II - ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança.

A leitura deste dispositivo permite verificar a existência de alguns requisitos orçamentários formais para a concessão de benefícios fiscais:

(1) a norma concessiva de benefício fiscal deve estar acompanhada de demonstrativo do seu impacto orçamentário-financeiro;

(2) tal demonstrativo deve contemplar o exercício financeiro em que a norma pretende entrar em vigência e os dois subsequentes;

(3) a norma deve estar de acordo com a LDO;

(4) a norma deve atender a uma das seguintes condições:³⁰⁹

(4.1) demonstrar que seus custos já estão contemplados pelo planejamento orçamentário vigente, de forma a não impactar no planejamento orçamentário-financeiro;

(4.2) demonstrar as medidas compensatórias do seu impacto orçamentário, as quais devem ser, necessariamente: elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

³⁰⁸ NÓBREGA, Marcos. Op. Cit., p. 1.

³⁰⁹ Relativamente ao item (4), trata-se de exigência que diz respeito propriamente ao controle do impacto financeiro dos benefícios fiscais, ao passo que os itens anteriores, apesar de estarem relacionados, dizem mais respeito a questões de transparência. Significa dizer que este é o ponto de especial interesse do presente tópico.

Conforme já visto neste trabalho, os instrumentos legais que pretendam instituir benefícios fiscais têm sua análise orçamentária realizada durante seu processo legislativo, inclusive por comissão técnica especializada, a depender do caso. Relativamente aos itens (1) e (2), caso a proposta esteja desacompanhada de tal demonstrativo, a mesma é prontamente arquivada, independentemente do seu conteúdo.³¹⁰

Veja-se que tal demonstrativo, assim como o demonstrativo anexo à lei orçamentária, tem caráter estritamente formal, visando outorgar maior transparência no que diz respeito à renúncia de receitas fiscais. Por mais que a LRF não determine a metodologia a ser adotada, tem-se por razoável que deva ser a mesma utilizada na elaboração do demonstrativo anexo estabelecido pelo art. 165, § 6º, da LRF, até mesmo como forma de verificar sua compatibilidade com a LDO, conforme requer o item (3).

A bem da verdade, o item (3) é impositivo ante o que dispõe o art. 165, § 2º, da CF/88, ao estabelecer que a LDO “disporá sobre as alterações na legislação tributária”. Logo, a inobservância ao item (3) implicaria em inconstitucionalidade por violação ao referido dispositivo constitucional.

Relativamente ao item (4), interessante apontar que mesmo antes da promulgação da LRF, as leis de diretrizes orçamentárias da União já continham disposições que vinculavam a concessão de benefícios fiscais com a necessidade de discriminação das fontes dos recursos renunciados. Aponta Elcio Fiori Henriques que desde a LDO de 1991 as leis orçamentárias apontavam a necessidade de indicação das respectivas despesas do orçamento público que seriam anuladas, a fim de compensar o impacto financeiro de benefícios fiscais.³¹¹

Neste sentido, ainda que o art. 14 da LRF pareça consolidar uma tradição que já vinha se instalando, implicou em significativa diferença à forma de compensação até então adotada, pois ao invés de determinar a anulação de despesas de igual montante, a concessão de benefícios fiscais precisa observar, alternativamente, duas condições.

A primeira é a demonstração de que a renúncia fiscal que advirá da concessão de benefício fiscal não afetará as metas de resultado fiscal previstas na LDO, as quais se encontram no Anexo de Metas Fiscais, conforme estabelece o art. 4, § 1º, da LRF.³¹²

³¹⁰ Como bem aponta Celso de Barros Correia Neto, infelizmente tal exigência muitas vezes se torna inócua, ante a demora do processo legislativo. Assim, quando da apresentação da proposta de instituição de benefício fiscal, tal demonstrativo contempla o exercício então vigente e os dois subsequentes, o que acaba se tornando inócua em casos, não raros, nos quais os debates legislativos levam anos para terminarem. CORREIA NETO, Celso de Barros. Op. Cit., p. 238.

³¹¹ HENRIQUES, Elcio Fiori. Op. Cit., pp. 133-134.

³¹² Art. 4º (...) § 1º Integrará o projeto de lei de diretrizes orçamentárias Anexo de Metas Fiscais, em que serão estabelecidas metas anuais, em valores correntes e constantes, relativas a receitas, despesas, resultados nominal e primário e montante da dívida pública, para o exercício a que se referirem e para os dois seguintes.

A segunda se dá quando não é possível a observância à primeira, consistindo na demonstração de medidas compensatórias ao impacto orçamentário decorrente do benefício fiscal que se quer instituir. Aqui, não se prevê mais a anulação de despesas como medida compensatória, mas sim o aumento de fontes de receitas.

A justificativa para isso é uma tentativa de equiparação mais precisa, pois alia perdas permanentes de receitas com ganhos também com pretensão de permanência, implicando numa maior garantia de ingresso de recursos no longo prazo, com bem aponta Maria Pureza:

Por este diploma legal, cabe ao proponente do benefício definir medidas compensatórias, contra eventual impacto sobre as metas de resultado fiscal, as quais somente poderão decorrer de aumento de receita proveniente de elevação de alíquotas, ampliação de base de cálculo e majoração ou criação de tributo e contribuição. Trata-se de aliar perdas permanentes de receitas com ganhos de mesma natureza, que representem uma efetiva garantia do ingresso de recursos no longo prazo. Por isso, renúncia de receita fiscal não se compensa com cortes de despesas e nem mesmo com o alargamento natural da base tributária em razão de crescimento da economia, o que torna politicamente mais difícil o cumprimento dessas condições.³¹³

Trata-se de apontamento importante, pois benefícios fiscais não contam com regra a lhes impor uma obrigatória limitação temporal de vigência, de forma que a experiência demonstra que uma vez instituídos, tendem a permanecer perenes.³¹⁴ Daí a importância do aperfeiçoamento na forma de compensação dos seus impactos orçamentários, “a não causar prejuízos ao conjunto da economia e aos interesses da sociedade pagadora de tributos”, de forma que “a sua concessão não deve ser movida, de forma alguma, por motivos políticos eleitoreiros, ao talante da corporação governamental do momento”.³¹⁵

Tais medidas compensatórias devem constar do “demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita”, contido no já referido Anexo de Metas Fiscais da LDO, conforme definido pelo art. 4º, § 2º, V, da LRF.³¹⁶

³¹³ PUREZA, Maria Emilia Miranda. Op. Cit., pp. 9-10.

³¹⁴ “Ainda que os incentivos e benefícios fiscais obrigatoriamente passem pelo crivo do Congresso Nacional, conforme prescreve o art 150, § 6º, da Constituição Federal, é certo que, na tradição brasileira, estes acabam assumindo o formato de benesse eterna, pois uma vez inseridos no sistema tributário nacional ali tenderão a permanecer para todo o sempre. São muito raros os casos de benefícios concedidos por prazo determinado e muito mais raras ainda as iniciativas legais que tenham por objetivo suprimir benefícios já existentes. Essa característica do sistema brasileiro torna especialmente delicada a concessão de incentivos fiscais e reforça a necessidade por um maior rigor na sistemática de sua aprovação.” (Ibidem, p. 13).

³¹⁵ NASCIMENTO, Carlos Valder do. Comentário ao art. 14 da LRF. In MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do. *Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal*. 5ª Ed., São Paulo: Saraiva, 2011, p. 147.

³¹⁶ Art. 4º (...) § 2º O Anexo conterá, ainda: V - demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita e da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado.

Questão importante diz respeito à taxatividade das hipóteses de medidas compensatórias, sendo elas: elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição. Significa dizer que a compensação orçamentária não pode se dar com base numa expectativa de renda futura oriunda da própria desoneração.³¹⁷

Melhor explicando, não é raro se conceber que da desoneração fiscal de determinada atividade, novos contribuintes tenderão a praticá-la, o que significaria um aumento nominal da arrecadação futura.³¹⁸ Tal raciocínio, todavia, ignora que a gradual entrada de novos contribuintes em determinado mercado implica numa provável redução da sua margem de rentabilidade, dado o crescimento da concorrência e a conseqüente queda nos preços praticados.

Guilherme Martins bem explica a questão, demonstrando que a perenidade de benefícios fiscais tende a desvirtuar o público-alvo inicialmente contemplado, justamente por conta do aumento da concorrência nos mercados contemplados, que transfere a benesse da redução da carga tributária dos produtores/prestadores de serviço para os seus consumidores:

Por seu lado, um incentivo que abranja uma larga maioria de contribuintes ou factos pode abandonar a sua excepcionalidade própria e fazer parte da tributação-regra. A base deste raciocínio está no equilíbrio geral dos mercados perfeitos. Os benefícios fiscais tornam atractivas determinadas atividades e criam um lucro extraordinário que, por sua vez, incentiva a entrada de novos produtores no sector. A referida entrada de novos produtores, porém, reduz, tendencialmente, a margem de rentabilidade criada (pelo aumento de quantidades produzidas e pela conseqüente descida de preços gerada), desaparecendo, assim, o efeito dos benefícios, em detrimento dos produtores e a favor dos consumidores.³¹⁹

Ainda no que diz respeito à taxatividade das alternativas de compensação, não se pode deixar de destacar a estranheza quanto à “ampliação da base de cálculo” de tributo. Isso porque já está há muito tempo estabelecido que a base de cálculo de um tributo reporta diretamente ao seu aspecto material.³²⁰ Significa dizer que não poderia a União alargar a base de cálculo do IPI para fatos que não digam respeito à “industrialização de produtos”, ou algum Município

³¹⁷ “Por último, e ainda no que tange ao art. 14, temos como de suma importância a disposição contida no inciso II combinado com o § 2º, que trata da compensação/permissão da renúncia, mediante a contrapartida do aumento de receita (...). Referimo-nos aqui à não subsunção às hipóteses onde por meio prospectivo fique configurada a possibilidade de aumento da receita nominal obtida através da própria redução do imposto ou da carga tributária submetida a determinadas situações geradoras de uma hipótese tributável.” (CATÃO, Marcos André Vinhas. Op. Cit., p. 99).

³¹⁸ Destaca-se que tramitou no Congresso Nacional o PLC 238, de 2013, que propunha modificações na LRF, incluindo “excesso de arrecadação tributária” como forma de compensação de renúncia de receita, além do alargamento das hipóteses de exceção ao art. 14, da LRF, tal como às hipóteses em que há apenas a alteração do momento de ocorrência do fato gerador do tributo ou da sua data de arrecadação. Após tramitar na Câmara dos Deputados e Senado Federal, as modificações ao art. 14, da LRF, foram objeto do veto presidencial n. 32/2014.

³¹⁹ MARTINS, Guilherme Waldemar D’Oliveira. Op. Cit., p. 130.

³²⁰ Neste sentido, por todos: ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª Ed., São Paulo: Malheiros, 2000.

pretender tributar a título de ISS valores que não digam respeito à prestação de serviços.³²¹ Tratar-se-ia, com a devida vênia, de clara hipótese de violação ao sistema rígido de imposição de competências tributárias estabelecido pela Constituição Federal.³²²

Assim é que a única forma de atribuir um sentido legítimo a tal hipótese consiste em reconhecer que tal artigo “seria aplicável somente sobre os fatos jurídicos não tributados por opção legislativa – por exemplo, a revogação de uma redução de base de cálculo para um determinado grupo de contribuintes”.³²³

Outra particularidade que merece destaque nas hipóteses taxativas de compensação orçamentária diz respeito à “majoração ou criação de tributo ou contribuição”, pois somente a União pode criar um novo tributo para tal fim, sendo que o mesmo precisa ser necessariamente um imposto.³²⁴

Com efeito, somente ela detém competência tributária residual para a criação de novas formas de arrecadação, o que precisaria se dar nos limites autorizativos do art. 154, I, da CF/88.³²⁵ Significa dizer que embora todos os Entes da Federação possam aumentar a carga relativamente a tributos e contribuições de suas competências, a instituição de novo tributo se trata de hipótese de impossível adoção pelos Estados e Municípios.

Finalmente, deve se destacar que ainda que bem atendidos todos os itens acima descritos, o benefício fiscal somente entrará em vigor quando efetivada as providências compensatórias, conforme art. 14, § 1º, da LRF. Assim, “a previsão opera à maneira de uma

³²¹ Talvez o caso mais emblemático a respeito da questão seja a declaração de inconstitucionalidade pelo STF, a vedar a tributação a título de ISS sobre locação de bens móveis, matéria objeto da Súmula Vinculante n. 31: É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis.

³²² “Em essência, o sistema de competências impositivas da Constituição de 1988 constitui um subsistema do sistema constitucional-tributário, revestindo-se de singular relevância, pois outorga e divide as competências para a instituição das exações tributárias às diferentes pessoas políticas. Além de constituir o cerne do sistema constitucional-tributário, confere a esta parcela fundamental de sua rigidez, decorrente de sua extensa regulação e das estreitas delimitações que impõe às competências das diferentes pessoas políticas. (...) De fato, as regras atributivas de competências tributárias conferem ao legislador infraconstitucional o poder de editar normas impositivas, ordenando comportamentos devidos pelos sujeitos passivos, consubstanciados na satisfação da obrigação tributária, a qual decorre da concretização, no plano dos fatos, da hipótese de incidência”. VELLOSO, Andrei Pitten. Op. Cit., p. 145 e 164.

³²³ HENRIQUES, Elcio Fiori. Op. Cit., p. 138.

³²⁴ Sobre o ponto, interessante destacar posicionamento do TCU de que essas medidas de compensação consideram-se cumpridas na data de publicação da lei ou do decreto ou da conversão da medida provisória em lei, ainda que tais tributos devam respeitar o princípio da anterioridade nonagesimal, desde que: (1) o ato normativo se mantenha eficaz ao longo de todo o exercício financeiro; (2) o valor a ser arrecadado após a noventena seja suficiente para neutralizar o impacto orçamentário naquele mesmo exercício financeiro da instituição da renúncia de receita. Neste sentido: TCU, Acórdão 263/2016, Rel. Min. Raimundo Carreiro, Plenário, Sessão: 17.02.2016, Boletim de Jurisprudência n. 114 de 07.03.2016 – Renunciado paradigmático.

³²⁵ Art. 154. A União poderá instituir: I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;

condição suspensiva de eficácia legal do benefício fiscal instituído, subordinando o efeito de exoneração a evento futuro e incerto, que é a implementação das medidas compensatórias acima descritas”.³²⁶

Para bem evidenciar a importância de todo o aqui exposto, muito interessante um exemplo prático em que a discussão quanto às medidas compensatórias à concessão de benefício fiscal acabou por se tornar extremamente problemático. Trata-se da prorrogação da chamada Desoneração da Folha para o ano-calendário de 2021.³²⁷

É de conhecimento comum que as empresas brasileiras têm de recolher uma elevada carga tributária incidente sobre a sua folha de pagamento, sendo que a exação mais relevante, por conta de seu elevado impacto financeiro, é a prevista no art. 22, I, da Lei 8.212/91, chamada de “quota patronal”, na monta de 20% sobre o valor das verbas remuneratórias sobre a folha de pagamento.

Assim, considerando-se este quadro de desencorajamento à contratação formal de empregados,³²⁸ o Governo Federal inaugurou, por meio da Lei 12.546/11 (conversão da MP 540/11), em seus art. 7º a art. 9º, um processo de desoneração da folha de pagamento como parte do “Plano Brasil Maior”, um conjunto de mudanças por meio das quais se pretendeu dinamizar e tornar mais competitiva a economia nacional. Assim, determinados setores da economia nacional tem facultado a si substituir a “quota patronal” para passar a recolher a Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta – CPRB, cuja base de cálculo é a receita bruta dos seus contribuintes.

³²⁶ CORREIA NETO, Celso de Barros. Op. Cit., p. 240.

³²⁷ O assunto foi alvo de algumas análises interessantes em colunas especializadas. Por todas, vide: ANDRADE, José Maria Arruda de. De quem é o dever de apresentar estimativas de renúncia tributárias? In *Consultor Jurídico – CONJUR*. Publicado em 20.12.2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-dez-20/estado-economia-quem-dever-apresentar-estimativas-renuncia-tributarias#sdfootnote1sym>. Acesso em 23 de janeiro de 2021; PAIVA, Mariana Monte Alegre de; GOLDENBERG, Naomi Sylvia Levy. A disputa envolvendo a prorrogação da desoneração da folha no contexto da ADIn 6632. In *Migalhas*. Publicado em 30.12.2020. Disponível em: <https://migalhas.uol.com.br/depeso/338402/a-disputa-envolvendo-a-prorrogacao-da-desoneracao-da-folha-no-contexto-da-adin-6632>. Acesso em 23 de janeiro de 2021.

³²⁸ Tal preocupação fica muito evidente da análise da Exposição de Motivos da MP 540: “19. Nos últimos anos, em virtude da busca pela redução do custo da mão de obra, as empresas passaram a substituir os seus funcionários empregados pela prestação de serviços realizada por empresas subcontratadas ou terceirizadas. Muitas vezes, as empresas subcontratadas são compostas por uma única pessoa, evidenciando que se trata apenas de uma máscara para afastar a relação de trabalho. 20. Em virtude dessa nova relação contratual, os trabalhadores ficam sem os direitos sociais do trabalho (férias, 13º salário, seguro desemprego, hora extra, etc.), pois se trata de uma relação jurídica entre iguais (empresa-empresa) e não entre trabalhador e empresa. Essa prática deixa os trabalhadores sem qualquer proteção social e permite que as empresas reduzam os gastos com encargos sociais. (...) 22. A importância e a urgência da medida são facilmente percebidas em razão do planejamento tributário nocivo que tem ocorrido mediante a constituição de pessoas jurídicas de fachada com o único objetivo de reduzir a carga tributária, prática que tem conduzido a uma crescente precarização das relações de trabalho; bem como, em razão do risco de estagnação na produção industrial e na prestação de serviços nos setores contemplados”.

Embora o regime jurídico da CPRB tenha passado por diversas modificações ao longo dos anos, hoje a sistemática de adesão é relativamente simples. Os contribuintes contemplados pela possibilidade de optar dentre a “quota patronal” e a CPRB devem fazê-lo quando do primeiro vencimento de tais tributos, sendo que a opção é irretratável para o respectivo ano-calendário. Significa dizer que no começo de todos os anos os contribuintes calculam e estimam qual regime jurídico lhes será mais vantajoso e fazem tal opção.

Naturalmente que a Desoneração da Folha implica numa renúncia de receitas ao Governo Federal, pois, via de regra, é contribuinte da CPRB quem paga menos em tal regime do que pagaria caso optasse pela “quota patronal”. Trata-se, portanto, de um benefício fiscal facultado a alguns setores da economia, o qual deve se submeter a todo o regramento aqui exposto.

Acontece que o Poder Executivo já desde alguns anos vem envidando esforços para extinguir tal regime jurídico, reduzindo sistematicamente os setores autorizados à opção pela CPRB. É neste contexto que sua prorrogação para 2021 ganhou contornos especialmente relevantes para o presente tópico.

A Desoneração da Folha teve sua prorrogação aprovada para o ano de 2021, mas o Presidente da República vetou o respectivo dispositivo que continha tal previsão na lei orçamentária. Com o retorno do veto ao Legislativo, o Congresso Nacional, por ampla maioria, rejeitou o veto presidencial, reinstituindo a opção pela CPRB, diante do que a presidência, inconformada, distribuiu a ADIN 6.632, distribuída ao Min. Ricardo Lewandowski, alegando, dentre outros pontos, que a prorrogação da Desoneração da Folha para 2021 padeceria de inconstitucionalidade por ausência de demonstrativo do seu impacto orçamentário.

A ADIN aponta que o art. 113, do ADCT, teria sido violado, por ausência de deliberação quanto aos impactos orçamentários e financeiros envolvidos. Referido dispositivo dispõe o que segue:

Art. 113. A proposição legislativa que crie ou altere despesa obrigatória ou renúncia de receita deverá ser acompanhada da estimativa do seu impacto orçamentário e financeiro.

Acontece que situação interessante decorre do fato de que não somente o art. 33, da Lei 14.020/20, foi vetado pelo Presidente da República (o qual continha a previsão de prorrogação da Desoneração da Folha), como também o seu art. 36, que previa caber ao Poder Executivo realizar a respectiva estimativa da renúncia de receitas e incluí-las nas diretrizes orçamentárias.

Ademais, de se destacar que a prorrogação da Desoneração da Folha consta da LDO referente ao ano de 2021.

Conforme visto, o art. 165, § 6º, da CF/88, comina ao Poder Executivo a elaboração de demonstrativo regionalizado dos efeitos decorrentes de benefícios fiscais, financeiros e de natureza creditícia. Logo, causa estranheza que o Poder Executivo alegue tal omissão para tentar fazer prevalecer seu veto, numa aparente tentativa de se impor, sendo que a obrigação de suprir a falta de tal demonstrativo seria sua.

Com efeito, relativamente a propostas de instituição de benefício fiscal oriundas do Poder Executivo, natural que lhe caiba providenciar a demonstração de seu impacto e adequação orçamentária ou a indicação de medida compensatória. Nos casos originados do Poder Legislativo, da mesma forma cabe ao Poder Executivo a demonstração dos possíveis caminhos orçamentários a serem adotados para viabilizar a instituição de benefício fiscal, mesmo porque somente ele tem as informações relativamente aos parâmetros macroeconômicos necessários para o seu correto encaminhamento. Trata-se, neste último caso, de mútuo controle e deliberação conjunta, potencializando o aspecto democrático do debate orçamentário envolvido na instituição de benefícios fiscais.

A grande questão é que a prorrogação da Desoneração da Folha para o ano de 2021 gerou um verdadeiro embate entre o Poder Legislativo e Executivo, com este último se negando a respeitar as regras e suscitando a própria omissão como fundamento de uma ADIN perante o STF.

Veja-se que a prorrogação da Desoneração da Folha para 2021, prevista pelo art. 33, da Lei 14.020/20, contou com medida compensatória no seu art. 34, prevendo o aumento da COFINS - importação como forma de neutralizar o impacto tributário da opção de adesão pela CPRB aos contribuintes. Ainda, conforme referido, estabeleceu-se no seu art. 36 que caberia ao Poder Executivo providenciar as estimativas financeiras e orçamentárias.

Curioso destacar que um dia antes da distribuição da ADIN 6.632 o Poder Executivo cumpriu com o quanto lhe foi determinado, de forma que o Ministério da Economia apresentou as informações quanto aos impactos orçamentários e financeiros envolvendo a Desoneração da Folha para 2021, apresentadas na respectiva LDO que, por sua vez, foi aprovada no dia seguinte à distribuição da ação. Logo, não somente a distribuição da referida ADIN se mostrou precipitada, como inútil para quaisquer fins práticos.

Bem sintetizando toda a situação, eis a conclusão de José Maria Arruda de Andrade, conforme coluna opinativa publicada especificamente quanto a tal episódio:

Em conclusão: hoje temos uma ação do Presidente da República buscando anular, judicialmente, a refutação de seu entendimento (rejeição de seu veto) com base, primordialmente, no argumento de ausência de informações fiscais na proposta de lei que foi promulgada; informações que lhe competia produzir; e que lhe foram solicitadas à época (em maio e em novembro de 2020); e que, no dia anterior à distribuição da ação, foram apresentadas na Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2021, que, por seu turno, foi aprovada no dia seguinte à distribuição de sua ação judicial.³²⁹

Esse episódio tem uma grande valia para o quanto aqui exposto, pois demonstra a importância da análise dos impactos financeiros e orçamentários quando da instituição de benefícios fiscais. Trata-se de requisito de validade, pois sua demonstração precisa acompanhar a proposta de concessão de benefícios fiscais, sob pena de ilegalidade e inconstitucionalidade. Apesar de se discordar do quanto pretendido pela ADIN 6.632, serve ela de exemplo do quão importante e séria é a questão. O respeito pela necessidade de análise quanto aos impactos orçamentários é grande conquista democrática que só tem a fazer bem a todos.

Expostas as condições formais à concessão de benefícios fiscais, que visam coibir a renúncia irresponsável de receitas fiscais, questão que precisa ser bem analisada diz respeito ao âmbito de alcance de tais condições. Trata-se, assim, de perquirir quais normas estão contempladas pelos óbices do art. 14, da LRF.

É o que se passa a fazer.

2.3.1 O alcance do art. 14 da LRF: os benefícios fiscais abrangidos pela sua exigência de compensação orçamentária

Alguns autores sustentam que o art. 14, da LRF, estabeleceu um conceito infra legal de benefício fiscal,³³⁰ presente no seu § 1º que, pela relevância, transcreve-se uma vez mais:

§ 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

Com a devida vênia, mas esta não parece ser a melhor interpretação a ser conferida ao dispositivo. Ao que nos parece, o art. 14, da LRF, não estabeleceu um conceito de benefício fiscal, mas apenas restringiu o seu próprio âmbito de alcance.

³²⁹ ANDRADE, José Maria Arruda de. Op. Cit.

³³⁰ Neste sentido: HENRIQUES, Elcio Fiori, p. 140.

Conforme visto,³³¹ existem duas acepções para o que sejam benefícios fiscais: uma ampla, que contempla toda norma que outorgue vantagem ao contribuinte, ainda que não se trate de efetiva redução de carga tributária; outra restrita, vinculada à redução de carga tributária. Apesar de adotarmos a concepção ampla, é evidente que o art. 14, da LRF, não o fez.

Neste sentido, o art. 14, da LRF, restringiu seu alcance àquelas normas que impliquem numa efetiva renúncia fiscal, estando afastados, então, “benefícios fiscais, em sentido amplo, que não ensejem impacto orçamentário, por exemplo, a simples ampliação do prazo de recolhimento do tributo”.³³²

Logo, num primeiro momento, o art. 14, da LRF, elenca institutos que, de forma irrestrita, estão contemplados no seu alcance. São eles: anistia, remissão, subsídio e crédito presumido. Não por coincidência, são institutos que incidem sempre após a efetiva perfectibilização da norma de incidência tributária, “motivo pelo qual não pode ser, em nenhuma hipótese, considerados elementos estruturais da incidência tributária”.³³³

Quanto às demais figuras, o critério adotado foi a verificação de “tratamento diferenciado”, o que significa dizer que qualquer benefício fiscal que seja outorgado a um grupo restrito e identificável de contribuintes deve observar as condições de compensação constantes do art. 14, da LRF.

Noutros termos, o referido artigo também trouxe para o seu alcance os benefícios “que correspondam a tratamento diferenciado”, o que significa dizer que estão contempladas pelas normas de compensação orçamentária todas as normas que visem à concessão de benefícios fiscais como forma de exceção ao regime tributário *standard*.³³⁴

Trata-se do chamado critério jurídico-formal, segundo o qual a identificação do benefício fiscal se dá pela verificação se o mesmo se constitui em exceção à regra geral de incidência tributária.³³⁵ Assim, a revogação de determinada regra tributária, redução de alíquotas de forma geral e correção de efeitos inflacionários, como a atualização dos valores da tabela do imposto de renda de pessoas físicas, não estariam contemplados por tal norma.³³⁶

³³¹ Vide tópico 1.5.

³³² CORREIA NETO, Celso de Barros. Op. Cit., p. 235. Neste sentido, já decidiu o STJ que a moratória de tributos não vai contempladas pelo art. 14, da LRF, por ser mera causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, não implicando em sua renúncia efetiva. Exemplificativamente: REsp 1081099/PR, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 03/03/2015, DJe 09/03/2015.

³³³ Ibidem, p. 44.

³³⁴ Interessante o apontamento de Guilherme Martins, ao mostrar que “por seu lado, um incentivo que abranja uma larga maioria de contribuintes ou factos pode abandonar a sua excepcionalidade própria e fazer parte da tributação-regra”. MARTINS, Guilherme Waldemar D’Oliveira. Op. Cit., p. 130.

³³⁵ Para um maior aprofundamento, vide: HENRIQUES, Elcio Fiori. Op. Cit., pp. 73-84.

³³⁶ CORREIA NETO, Celso de Barros. Op. Cit., p. 235.

Finalmente, o art. 14, da LRF, traz duas exceções ao até aqui visto: (1) alterações de alíquotas de tributos aduaneiros, do IPI e do IOF; (2) o cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança.

Quanto à exceção (1), trata-se de prevalência do aspecto regulatório de tais tributos, os quais, por sua natureza, precisam contar com um espectro de liberdade maior por parte do Administrador Público.³³⁷

Quanto à exceção (2), prevaleceu o bom-senso e a economicidade. Cogitar o contrário seria atentar contra o bom uso da verba pública, o que seria uma contradição inexplicável num contexto em que se busca, justamente, uma maior responsabilidade fiscal.³³⁸ Ademais, deve se destacar que tal exoneração sequer se enquadra dentre as hipóteses contempladas pelo art. 14, da LRF, tratando-se, a toda evidência, de mera explicitação quanto à inaplicabilidade da norma.

Acontece que, com a publicação pela Secretaria da Receita Federal do documento intitulado “Estudos Tributários 12 – Gastos Governamentais Indiretos, de Natureza Tributária – (Gastos Tributários – Conceituação)”,³³⁹ tal órgão passou a adotar um conceito de gasto tributário que, salvo melhor juízo, destoa do que determina a LRF.

Tal documento aponta a existência de algumas finalidades à concessão de benefícios fiscais, sendo eles:

- a) simplificar e/ou diminuir os custos da administração;
- b) promover a equidade;
- c) corrigir desvios;
- d) compensar gastos realizados pelos contribuintes com serviços não atendidos pelo governo;
- e) compensar ações complementares às funções típicas de estado desenvolvidas por entidades civis;
- f) promover a equalização das rendas entre regiões; e/ou,
- g) incentivar determinado setor da economia.

³³⁷ Veja-se que tais tributos tampouco estão sujeitos ao princípio da anterioridade, previsto no art. 150, III, “b”, da CF/88.

³³⁸ Caso interessante a ilustrar o ponto disse respeito a quanto o TCU eximiu a ANATEL do pagamento de valores vencidos e não pagos de taxa de fiscalização de funcionamento, justamente por conta do fato de que os custos da cobrança seriam superiores aos valores a serem arrecadados. Vide: TCU, Acórdão 2.294/2009 (AC-2294-40/09-P), Rel. Min. Augusto Sherman Carvalcanti, Plenário, Sessão: 30.09.2009 *DOU* 02.10.2009.

³³⁹ Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/estudos-diversos/gastos-tributarios>>. Acesso em: 01 de abril de 2018.

Tal exposição de finalidades é importante, pois dela o documento conclui que “no caso das alíneas “d”, “e”, “f” e “g”, as desonerações irão se constituir em uma alternativa às ações Políticas de Governo, ações com objetivos de promoção de desenvolvimento econômico ou social, não realizadas no orçamento e sim por meio do sistema tributário”.

Com efeito, eis a definição que consta de tal documento, utilizado pela Secretaria da Receita Federal como referencial desde 2004:

Gastos tributários são gastos indiretos do governo realizados por intermédio do sistema tributário visando atender objetivos econômicos e sociais.
São explicitados na norma que referencia o tributo, constituindo-se uma exceção ao sistema tributário de referência, reduzindo a arrecadação potencial e, conseqüentemente, aumentando a disponibilidade econômica do contribuinte.
Têm caráter compensatório, quando o governo não atende adequadamente a população dos serviços de sua responsabilidade, ou têm caráter incentivador, quando o governo tem a intenção de desenvolver determinado setor ou região.

Tal exposição é importante, pois se tem que, salvo melhor juízo, a Secretaria da Receita Federal está a desrespeitar o alcance estabelecido pelo art. 14, da LRF. Isso porque foi instituído um novo critério à caracterização do que sejam benefícios fiscais sujeitos aos controles formais aqui analisados, consistente no critério finalístico compensatório.

Com isso, tem-se que não basta que um benefício fiscal implique em renúncia fiscal e seja uma exceção à regra matriz de incidência tributária *standard*, pois, para a Secretaria da Receita Federal, faz-se necessário que a norma também tenha um caráter compensatório, constituindo-se como uma despesa indireta que, em tese, poderia ser substituída por uma despesa orçamentária qualquer.³⁴⁰ Logo, a elaboração do demonstrativo anexo de gastos tributários realizada pela Secretaria da Receita Federal está eivada de ilegalidade, pois restringe indevidamente o alcance dos gastos que deveriam ser contemplados em tal documento.

Elcio Fiori Henriques dá exemplo certo quanto ao problema de tal restrição indevida, ao apontar que o demonstrativo anexo de gastos tributários contempla as renúncias oriundas da “dedução com dependentes” realizada no Imposto de Renda de Pessoas Físicas. Sobre o ponto, eis a justificativa que consta do referido “Estudo Tributário n. 12”:

O Governo Federal não tem programas de estímulos a união conjugal (formal ou informal), a natalidade, a adoção de menores ou a adoção da responsabilidade econômica em relação aos pais biológicos, portando, não sendo passíveis de serem substituídos por gastos diretos. [...] a dedução para dependentes do IRPF, apesar de possuir a mesma natureza jurídico-tributária das deduções para instrução e saúde, não se configura um gasto governamental indireto, ou seja, um gasto tributário.

³⁴⁰ Neste sentido, vide: HENRIQUES, Elcio Fiori. Op. Cit., pp. 176-179.

Com a devida vênia, mas pouco importa a inexistência de programa governamental respectivamente à união conjugal, natalidade, adoção de menores etc. Não se trata aqui de questionar a renúncia fiscal em si, mas apenas de destacar que ao assim proceder, a Secretaria da Receita Federal acaba alijando do debate orçamentário questões importantes, bem como compromete a eficácia das exigências compensatórias.

Daí a importância de se ter muito claro o devido alcance do art. 14, da LRF, sob pena de se burlar de seus controles renúncias de receitas que deveriam a eles estarem submetidos ou, por outro lado, cogitar de aplicar tal dispositivo a situação que não lhe é compatível.³⁴¹

2.3.2 O Art. 14, da LRF, e os benefícios fiscais a “custo zero”

Os chamados benefícios fiscais a “custo zero” são aqueles instituídos em favor de pessoas físicas e jurídicas que ainda não são contribuintes do tributo beneficiado. O exemplo clássico do ponto consiste no “afastamento da exigência do ISS por determinado período para que uma fábrica se instale num determinado município que, de qualquer forma, não teria aquela receita se a fábrica não se instalasse”.³⁴²

Conforme aponta Ives Gandra da Silva Martins, tais benefícios não causam impacto algum no orçamento do Ente Federativo, pois tais receitas renunciadas jamais foram consideradas na estimativa de arrecadação.³⁴³

Guilherme Martins conceitua os beneficiários de tais benefícios como pré-contribuintes, destacando que os benefícios fiscais a “custo zero” se caracterizam como hipótese de benefícios sem qualquer renúncia de receita:

[...] isto quer significar que há benefícios fiscais sem que haja criação de despesa fiscal, ou de outro ponto de vista, os benefícios fiscais apenas podem ter por base despesas fiscais impróprias ou despesas fiscais aparentes. [...] ora, a inexistência de um sacrifício quantificável com correspondência directa num benefício permite-nos detectar uma mera aparência de despesa fiscal. A existir despesa fiscal esta seria não efectiva ou aparente.³⁴⁴

³⁴¹ Neste sentido, há recente julgamento do STF entendendo pela inaplicabilidade do art. 14, da LRF, relativamente ao fim da compulsoriedade da contribuição sindical. No caso, o STF entendeu que não se trataria de renúncia de receita, mas mero exercício da prerrogativa de extinguir ou modificar a natureza de contribuições existentes. Independentemente de se concordar ou não com o julgado, o debate é interessante e relevante para o devido dimensionamento do quanto disposto no art. 14, da LRF. Vide: ADI 5794, Relator(a): EDSON FACHIN, Relator(a) p/ Acórdão: LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 29/06/2018, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-083 DIVULG 22-04-2019 PUBLIC 23-04-2019

³⁴² MARTINS, Ives Gandra da Silva. Incentivos Onerosos e Não Onerosos na Lei de Responsabilidade Fiscal. In SCAFF, Fernando Facury; CONTI, José Maurício (coord.). *Lei de Responsabilidade Fiscal – 10 anos de Vigência – Questões Atuais*. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010, p. 37.

³⁴³ Ibidem.

³⁴⁴ MARTINS, Guilherme Waldemar D’Oliveira. Op. Cit., pp. 100-101.

A questão é saber se o art. 14, da LRF, aplica-se a tais casos, visto que os mesmos não se constituem em onerosos, sendo ponto quase que pacífico na doutrina nacional que os benefícios fiscais a “custo zero” não estariam contemplados pelos óbices de tal dispositivo legal.³⁴⁵

Fazendo contraponto interessante, Elcio Fiori Henriques sustenta que a questão mereceria uma melhor análise. Primeiramente, sustenta que tais benefícios estariam sim contemplados pela norma do art. 14 da LRF, de forma que a lei que visasse instituir tais benefícios fiscais a “custo zero” precisaria estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro, a demonstrar a efetiva inexistência de prejuízo orçamentário.³⁴⁶

A justificar tal medida, o referido autor demonstra que, a depender do critério de cálculo de estimativa, poder-se-ia chegar a diferentes resultados quanto ao impacto orçamentário de tais benefícios fiscais. Isso porque, exemplificativamente, embora verdadeiro que no método de receita perdida o impacto seria nulo, no método do aumento de receitas haveria efetivo prejuízo fiscal.³⁴⁷

Ademais, aponta o autor que tais benefícios precisariam demonstrar sua adequação e compatibilidade com a respectiva LDO, visto que esta pode ter previsto, por exemplo, um prazo máximo de vigência para benefícios fiscais, o que precisaria ser observado inclusive por benefícios fiscais a “custo zero”.³⁴⁸

Com efeito, tem-se que o posicionamento do referido autor está acertado. Ainda que seja verdade que a onerosidade do benefício fiscal é condição de possibilidade para a incidência do art. 14 da LRF, fato é que a condição de “custo zero” precisa ser demonstrada, o que somente poderá se dar mediante apresentação do demonstrativo anexo de renúncia fiscal ao projeto de lei que vise instituir o respectivo benefício.

Ressalta-se apenas que o argumento quanto à diferença de resultados, a depender do critério de estimativa que se adote, parece exagerado. Isso porque é evidente que caso se esteja diante de um efetivo benefício fiscal a “custo zero”, fato é que a renúncia será inexistente, pois Ente Federado algum pode renunciar a receita que não teria. Trata-se de questão conceitual.

³⁴⁵ Neste sentido: CATÃO, Marcos André Vinhas. Op. Cit., p 98; MARTINS, Ives Gandra da Silva. Inteligência do Art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal – Estímulos sem Impacto Orçamentário Não São pelo Dispositivo Abrangidos – Opinião Legal. In *Boletim de Direito Administrativo*, n. 7, São Paulo: NDJ, 2003, p. 508.

³⁴⁶ HENRIQUES, Elcio Fiori. Op. Cit., p. 151.

³⁴⁷ Ibidem.

³⁴⁸ Ibidem, p. 152.

Veja-se que não fosse a concessão de benefício fiscal a “custo zero”, o contribuinte ou grupo de contribuintes que se pretende favorecer não incorreria no fato gerador exonerado, de forma que de qualquer forma a receita fiscal em questão é sempre zero.

Ademais, tem-se como acertado o apontamento da necessária verificação de conformidade com a LDO, fato este que, a bem da verdade, sequer dependeria da incidência do art. 14, da LRF, à espécie.

Todavia, discordamos quando o autor afirma que seria aplicável a tal espécie de benefícios fiscais também a exigência de medidas compensatórias. Isso porque parece contraditório exigir tal cumprimento de benefícios fiscais a “custo zero”, especialmente quando o próprio autor refere que, em se verificando a inexistência de impacto orçamentário, far-se-ia desnecessário o cumprimento de tal medida.

É evidente que, em não havendo impacto orçamentário, não há de se exigir qualquer medida compensatória. Em se verificando qualquer impacto orçamentário, não se estaria a tratar de benefício fiscal a “custo zero”. Daí a aparente contradição no posicionamento do autor.

Assim, embora concordemos com Elcio Fiori Henriques quanto à exigência de demonstração da efetiva inexistência de impacto orçamentário e da demonstração de adequação e compatibilidade com a LDO, temos que não há de se cogitar qualquer medida compensatória, como bem sintetiza Celso de Barros Correia Neto:

Em se tratando de incentivos à instalação de novos empreendimentos, aplica-se a regra do art. 14, ao menos no que se refere à exigência de estimativa de impacto, compatibilidade com lei de diretrizes orçamentárias e demonstração de compatibilidade com as metas fiscais. Caberia ao proponente, então, nessas hipóteses, apenas comprovar que estimativa de impacto não tem como afetar as metas de resultados fiscais estabelecidas. Não seria, contudo, de se exigir a instituição de qualquer das medidas compensatórias a que se refere o inciso II, do art. 14.³⁴⁹

Em suma, tem-se que a inexistência de impacto orçamentário é da natureza dos benefícios fiscais a “custo zero”, de forma que, em tais casos, basta a sua demonstração, por parte do proponente, a afastar que se cogitem medidas compensatórias, por completa incompatibilidade. Em havendo qualquer impacto orçamentário, não há de se falar de benefício a “custo zero”.

³⁴⁹ CORREIA NETO, Celso de Barros. Op. Cit., pp. 236-237.

CAPÍTULO 3: OS CONTROLES MATERIAIS À CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS: ANÁLISE DO SEU CONTEÚDO, FINALIDADES E EFEITOS

Conforme visto no tópico capítulo, o ordenamento jurídico brasileiro evoluiu muito no que diz respeito a formas de controle à concessão de benefícios e resguardo quanto ao impacto orçamentário decorrente da respectiva renúncia de receita. Com efeito, tanto a Constituição Federal quando a Lei de Responsabilidade Fiscal trouxeram em seus teores limitações e controles até então inexistentes, sendo seus respectivos ineditismos altamente salutares.

Contudo, a exposição feita no capítulo anterior demonstrou que tais controles são eminentemente formais, não dizendo respeito ao efetivo conteúdo dos benefícios fiscais.

Quando a Constituição Federal determina que a concessão de benefícios fiscais deve se dar por lei em sentido estrito, estabelece um importante filtro democrático no seu processo de elaboração, mas que nada diz quanto a eventuais limites relativamente ao seu conteúdo.

É equivalente a se afirmar: sendo o benefício fiscal instituído por lei em sentido estrito, pouco importa o seu teor.

Quando a Constituição Federal determina que seja publicado um demonstrativo, anexo à lei orçamentária, discriminando as renúncias de receitas fiscais, uma vez mais estabelece importante filtro democrático, pois torna transparente e público o impacto que tais renúncias, oriundas da concessão de benefícios fiscais, têm nas contas públicas. Contudo, tal documento anexo tem caráter meramente informativo, servindo de subsídio ao debate orçamentário, mas não o condicionando de qualquer forma.

É equivalente a se afirmar: sendo as renúncias fiscais informadas, no intuito de se tornarem públicas, pouco importa o teor dos benefícios fiscais que as geraram.

Quando a Lei de Responsabilidade Fiscal determina que medidas compensatórias sejam adotadas, toda vez que um benefício fiscal seja concedido e gere impactos orçamentários pela sua consequente renúncia de receitas, bem como que a LDO seja sempre respeitada, estabelece ainda outro importante filtro democrático, pois impõe ao Administrador Público que aja de forma responsável para com o Erário Público, bem como que observe as prioridades orçamentárias já estabelecidas no âmbito democrático de análise das leis orçamentárias.

Trata-se de imposições que visam resguardar a possibilidade e efetividade das políticas públicas, pois, sabe-se, sem orçamento não é possível levar a efeito as promessas de realização de obras públicas, investimento em saúde e em educação etc.

Acontece que tais controles são também formais, pois a exigência é de medidas compensatórias, pouco importando quais sejam e, principalmente, pouco importando o mérito dos benefícios fiscais então em análise.

É equivalente a se afirmar: pouco importa o teor e alcance dos benefícios fiscais, desde que alguma medida compensatória, de ordem estritamente orçamentária, seja adotada.

A questão que surge é se realmente é suficiente exigir apenas que os benefícios fiscais sejam instituídos por lei, que a respectiva renúncia de receita seja publicada em anexo às leis orçamentárias e que eventuais impactos orçamentários sejam compensados. Entende-se que a resposta é negativa, de forma que outras limitações precisariam ser adotadas em atenção ao teor dos benefícios fiscais.

Noutros termos, entende-se pela necessidade de observância a limites materiais à concessão de benefícios fiscais, ou seja, limitações que levem em conta o seu conteúdo propriamente dito. Assim, entende-se que os benefícios fiscais precisam observar o princípio da isonomia tributária, precisam ser proporcionais nos impactos que causam às liberdades econômicas e precisam ter suas finalidades auditadas. É o que se pretende expor nos tópicos que seguem.

3.1 O princípio da isonomia tributária como limite material a discriminações injustificadas na concessão de benefícios fiscais e o problema do poder judiciário como “legislador positivo”

O princípio da isonomia tributária é direito fundamental constitucionalmente reconhecido a todos,³⁵⁰ mas que, por conta de sua polissemia, acaba muitas vezes sendo indevidamente delineado e aplicado.³⁵¹

O primeiro ponto que deve ser esclarecido quanto à isonomia tributária é que tal princípio não veda o tratamento diferenciado entre contribuintes, mas sim a concessão de tratamentos tributários desiguais sem que haja uma *justificativa razoável* para tanto.³⁵² Significa

³⁵⁰Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

³⁵¹ Sobre as várias noções, dimensões e formas de concretização do princípio em comento, ver: VELLOSO, Andrei Pitten. *O Princípio da Isonomia Tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, pp. 81-116.

³⁵² “Com efeito, por via do princípio da igualdade, o que a ordem jurídica pretende firmar é a impossibilidade de desequiparações fortuitas ou injustificadas. Para atingir este bem, este valor absorvido pelo Direito, o sistema normativo concebeu fórmula hábil que interdita, o quanto possível, tais resultados, posto que, exigindo *igualdade*, assegura que os preceitos genéricos, os abstratos e atos concretos colham a todos sem especificações *arbitrárias*,

dizer que “não importa apenas saber se as pessoas *são* ou *não são* iguais (igualdade descritiva). É preciso saber, também, se as pessoas *devem* ou *não devem* ser tratadas igualmente (igualdade prescritiva)”.³⁵³

Tal constatação está longe de ser banal, tratando-se de verdadeira construção histórica a respeito do alcance e significado do princípio da isonomia tributária. Neste sentido, Andrei Pitten Velloso realiza minucioso excuroso quanto as várias “teorias fundamentais da igualdade jurídica”, demonstrando que o princípio já foi (e em certa medida ainda é) tido como uma mera “interdição de arbitrariedade”, no sentido de que salvo situações de excepcional abusividade, o princípio da isonomia não teria a força normativa necessária para proteger jurisdicionados contra tratamentos desigualitários.³⁵⁴ Ou seja, trata-se de concepção que outorga ao Poder Público enorme esfera de ingerência, transbordando dos limites da discricionariedade para beirar a verdadeira arbitrariedade.

Não por outro motivo o referido autor realiza inovadora construção do sentido da isonomia tributária, incorporando a proporcionalidade na operacionalização da isonomia tributária. Para tanto, expõe que a isonomia não se confunde com uma concepção absoluta de igualdade, mas sim como algo relativo, que admite restrições e desvios legítimos, desde que amparados por propósitos constitucionalmente respaldados.³⁵⁵ Trata-se de posicionamento em tudo acolhido pelo presente trabalho, conforme visto, especialmente, quando se tratou da extrafiscalidade.

Significa dizer que a isonomia tributária, no que diz respeito ao controle de benefícios fiscais, não os veda em absoluto, mas apenas demanda uma análise quanto às restrições a outros direitos à luz da proporcionalidade.³⁵⁶ Logo, a questão não é apenas verificar se contribuintes são iguais em idade, sexo, profissão, etc., mas sim se determinada situação justifica, sob a perspectiva constitucional, que sejam alvo de tratamentos desiguais. Veja-se que diferenças no faturamento de contribuintes, bem como os seus setores econômicos de atuação, quantidade de

assim proveitosas que detrimosas para os atingidos.” MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade*. 3ª Ed., 22ª Tir., São Paulo: Malheiros, 2013, p. 18.

³⁵³ ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. 2ª Ed., São Paulo: Malheiros, 2009, p. 41.

³⁵⁴ VELLOSO, Andrei Pitten. Op. Cit., pp. 33-53.

³⁵⁵ VELLOSO, Andrei Pitten. Op. Cit. São várias as passagens da obra que poderiam ser referidas, como, por exemplo pp. 53-73, em que desenvolve a noção de igualdade-proporcionalidade em continuidade/superação das noções anteriores; seu Capítulo II da Parte I, em que propõe uma “teoria constitucional da igualdade” e a relaciona com sua concretização infraconstitucional; seu Capítulo II da Parte II, em que relaciona a isonomia tributária com teorias de justiça, aplicando sua construção teórica às diferentes modalidades de tributo; dentre outras, que serão oportunamente referidas ao longo deste tópico.

³⁵⁶ A proporcionalidade será melhor analisada oportunamente neste trabalho, especialmente no tópico 3.2 deste capítulo.

funcionários, localidade onde desenvolvam suas atividades etc., podem justificar que recebam tratamento tributário diferenciado.

Assim é que o princípio da isonomia tributária impõe que se verifique qual o critério de comparação entre contribuintes (por exemplo, sua capacidade contributiva ou atividade empresarial desenvolvida), com a medida que se adotará para “compensar” uma eventual igualdade ou desigualdade que não se justifique e, principalmente, se há uma relação entre o critério de *discrímen* e o objetivo que se visa alcançar a partir dele.³⁵⁷

Repete-se: não se trata apenas de constatar uma situação de igualdade ou desigualdade, mas sim verificar se tal situação demanda e justifica que contribuintes recebam tratamentos desiguais entre si. Nada impede que hajam tratamentos fiscais diferenciados entre contribuintes, desde que esta relativização da isonomia tributária esteja respaldada por algum objetivo constitucionalmente assegurado.³⁵⁸

Neste sentido são as conclusões de Celso Antônio Bandeira de Mello:

[...] tem-se que investigar, de um lado, aquilo que é adotado como critério discriminatório; de outro lado, cumpre verificar se há justificativa racional, isto é, fundamento lógico, para, à vista do traço desigualador acolhido, atribuir o específico tratamento jurídico construído em função da desigualdade proclamada. Finalmente, impende analisar se a correlação ou fundamento racional abstratamente existente é, *in concreto*, finado com os valores prestigiados no sistema normativo constitucional. A dizer: se guarda ou não harmonia com eles.³⁵⁹

Em sentido semelhante, Humberto Ávila define a igualdade tributária com base em quatro elementos, sendo eles os sujeitos, a medida de comparação, o elemento indicativo da medida de comparação e a finalidade da diferenciação, conforme segue:

A igualdade pode, portanto, ser definida como sendo a relação entre dois ou mais sujeitos, com base em medida(s) ou critério(s) de comparação, aferido(s) por meio de elemento(s) indicativo(s), que serve(m) de instrumento para a realização de uma determinada finalidade.³⁶⁰

Relativamente aos sujeitos, esclarece o autor que devem ser levados em consideração na acepção mais ampla possível, de forma a contemplar pessoas físicas, pessoas jurídicas, coisas, situações ou atividades. Esclarece, ainda, que não se deve restringir a análise apenas àqueles que constem do polo passivo de determinada relação tributária, de forma que “a relação

³⁵⁷ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Op. Cit., pp. 21-22.

³⁵⁸ Para uma análise da necessidade de se respeitar diferenças como forma de observância a uma justiça fiscal, ver: TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. Op. Cit.

³⁵⁹ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Op. Cit., pp. 21-22.

³⁶⁰ ÁVILA, Humberto. Op. Cit., p. 42.

de igualdade pressupõe a comparação entre sujeitos, estejam eles inseridos ou não na relação obrigacional tributária, quer principal, quer acessória”.³⁶¹

Quanto à medida de comparação, bem destaca o autor que a mesma somente pode ter sua legitimidade aferida quando verificada em face da finalidade que se busca atingir com a norma que visa estabelecer uma desequiparação. Com isso, tem-se que somente serão aceitáveis diferenciações que levem em conta elementos objetivamente verificáveis, bem como que guardem uma relação de pertinência com o fim que se pretende atingir, sendo que “considera-se pertinente aquela medida de comparação avaliada por elementos cuja existência esteja relacionada com a promoção da finalidade que justifica sua escolha”.³⁶²

Já o elemento indicativo se trata de uma característica, de uma qualidade que a medida de comparação precisa observar, consistente em ser o elemento indicativo que melhor promova a finalidade que se pretende alcançar. Exemplificando, o autor aponta que o Legislativo, para promover a participação democrática (finalidade), deve estabelecer diferenciações entre os cidadãos, com base na sua capacidade de discernimento (medida de comparação).

Contudo, há diversas formas de diferenciar cidadãos com base em elementos que, ao menos em tese, indiquem sua capacidade de discernimento, tais como idade e nível de escolaridade. Daí que a medida de comparação deve se valer de elemento indicativo para que seja fundada e conjugada.

Por fundada, entende-se a vinculação de “correspondência estatisticamente fundada”, ou seja, quando há um “suporte empírico considerável no sentido de que a existência do elemento indicativo se correlaciona com a existência (ou intensificação) das propriedades que a medida de comparação pretende conotar”.³⁶³ Por conjugada, entende-se que o elemento indicativo escolhido deva ser “o mais significativo dentre os elementos indicativos existentes e vinculados à medida de comparação”.³⁶⁴

Significa dizer que, quando seja possível constatar que determinado elemento indicativo é estatisticamente mais eficiente do que outro, que igualmente poderia ser adotado para realizar uma medida de comparação, é obrigatória a adoção daquele. Da mesma forma, quando haja um elemento indicativo que guarde uma relação de proximidade mais pertinente com a medida de comparação do que outro, a adoção da primeira é obrigatória.

³⁶¹Ibidem, pp. 42-43.

³⁶²Ibidem, p. 47.

³⁶³Ibidem, pp. 48-49.

³⁶⁴Ibidem, p. 51.

Finalmente, no que diz respeito à finalidade, expõe o autor que esta precisa contar com suporte constitucional, de forma que o tratamento desigual que se pretenda conferir aos contribuintes conte com tal respaldo. Mas, além disso, faz-se necessário também que se demonstre que a finalidade escolhida não está indiretamente excluída.³⁶⁵

Significar dizer que não se pode utilizar uma medida de comparação que seja incompatível com a hipótese de incidência do tributo por meio do qual se pretenda fazer a desequiparação. Exemplificativamente, não se poderia adotar uma taxa com finalidade extrafiscal, pois a materialidade de tal tributo é incompatível com qualquer propósito não realizável pela correspondência entre o seu montante e “o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição”, conforme art. 77, do CTN.

Assim, tem-se que o fundamental, relativamente à isonomia tributária, é que tal princípio impõe, como condição para o tratamento desigual entre contribuintes, a identificação de uma medida de comparação. Em outras palavras, essa medida se dá na relação entre sujeitos a partir de uma medida ou critério para o fim de se verificar se são iguais ou não entre si, em que medida, e se uma eventual discriminação entre os sujeitos vai justificada por critérios e motivos constitucionalmente respaldados.

Tal constatação é importante, pois com ela se supera uma concepção meramente formal da igualdade, de que basta uma determinada lei ser aplicada da mesma forma a todos que tal princípio estará resguardado. Afinal, pouca valia teria uma lei arbitrária que fosse aplicada igualmente a todos.³⁶⁶

Por esse motivo, enumera-se duas formas de igualdade a serem resguardadas: igualdade perante a lei (ou igualdade formal) e igualdade na lei (ou igualdade material). A primeira determina que a lei seja aplicada uniformemente a todos, inviabilizando que uma mesma lei seja aplicada de uma forma a alguns e de maneira diferente a outras pessoas, gerando evidente tratamento desigual. Já a segunda diz respeito ao conteúdo da norma em si, de forma que a norma a ser aplicada indistintamente a todos não contenha no seu teor discriminações abusivas.

Ao tratar do tema, Casalta Nabais expõe que a preocupação da igualdade material é atentar para que condições de desigualdade efetivamente verificáveis sejam compensadas pelo teor da lei, de forma que condições desiguais de educação, saúde, desenvolvimento etc., sejam amenizadas:

³⁶⁵Ibidem, pp. 68-69.

³⁶⁶Ibidem, pp. 73-77.

[A igualdade material visa criar] seja um mínimo de igualdade como ponto de partida ou igualdade de oportunidades ou de chances, dependendo do grau de satisfação das necessidades primárias dos indivíduos (alimentação, vestuário, habitação, saúde, segurança social, educação), seja um mínimo de igualdade como ponto de chegada ou igualdade de resultados, dependente principalmente da satisfação dessas necessidades primárias e, complementarmente, do rendimento produtivo, dada a sua utilidade para o crescimento econômico, e dos atributos pessoais, que levam a uma mais eficaz distribuição dos empregos – igualdade pela lei.³⁶⁷

Como exemplo, usaremos a sistemática não-cumulativa da PIS/COFNS. Com efeito, no art. 3º, II, da Lei 10.637/02 e 10.833/03, consta o direito à apropriação de créditos de tais contribuições, relativamente aos gastos com insumos que produtores ou prestadores de serviço tenham para o desenvolvimento de suas atividades. Contudo, logo na sequência, tais leis vedam a apropriação de créditos sobre diversas despesas, dentre elas mão-de-obra.

Acontece que mão-de-obra representa um dos maiores e mais significativos custos que prestadores de serviço tem, de forma que lhes vedar tal creditamento implica em anular toda a lógica da não-cumulatividade para tais contribuintes. Para eles, da forma com que instituída tal sistemática, a não-cumulatividade implica em mero aumento de alíquota das contribuições, pois seus créditos acabam sendo severamente restringidos de forma aparentemente incoerente.

Significa dizer que as leis que instituíram a não-cumulatividade da PIS/COFINS, ainda que aplicadas de forma indiferente a todos os contribuintes do país, acabam criando um tratamento anti-isonômico, pois geram uma discriminação abusiva e injustificada entre contribuintes produtores e prestadores de serviços: os primeiros vão contemplados de forma razoável pela não-cumulatividade, tendo significativa parcela de seus insumos como autorizadores de creditamento; os segundos não, pois um de seus principais insumos (muitas vezes o único), tem o respectivo creditamento vedado.³⁶⁸

Em suma: é necessário verificar o próprio conteúdo das normas legais para saber se elas detêm, em seu bojo, prescrições que, acaso aplicadas, redundarão em tratamentos desiguais sem que haja um motivo razoável para tanto.

A questão, relativamente a tudo que se expôs até aqui quanto ao princípio da isonomia tributária, é que se trata de controle que simplesmente não é realizado no que diz respeito a benefícios fiscais no Brasil.

Apesar de todos os controles formais a que estão sujeitos, analisados no capítulo anterior, a verificação de validade dos benefícios fiscais não passa pela análise da relação de

³⁶⁷ NABAIS, José Casalta. Op. Cit., p. 436.

³⁶⁸ Sobre o tema, vide: GUIMARÃES, Bruno A. François. A Não Cumulatividade da PIS/Cofins para Prestadores de Serviços: inconstitucionalidade por violação à isonomia tributária e o RE 607.642/RJ. In *Revista de Estudos Tributários*, v. 116, julho - agosto de 2017, p. 209-227.

pertinência entre a finalidade que se pretende alcançar e sua relação de pertinência com a medida de comparação e seu respectivo elemento indicador adotado. Significa dizer que os benefícios fiscais não observam a normatividade do princípio da isonomia tributária, o que muitas vezes acaba gerando discriminações arbitrárias e inadmissíveis.

Veja-se que benefícios fiscais são, por essência, discriminatórios. A sua razão de ser é precisamente conferir um tratamento vantajoso a determinados destinatários, em desfavor daqueles não contemplados pela benesse instituída. Isso, contudo, não quer dizer que sempre se esteja diante de uma violação ao princípio da isonomia tributária, pois tais discriminações podem se dar de forma justificada, visando realizar determinações constitucionais com base em critérios de *discrímen* razoáveis e que guardem uma relação de pertinência com o resultado que pretendam alcançar.

Ou seja, discriminações por meio da concessão de benefícios fiscais para determinados grupos de contribuintes ou para determinados setores da economia, violadores *a priori* da isonomia tributária, precisam encontrar respaldo em outros direitos fundamentais sob pena de serem meros *privilégios odiosos*, na feliz expressão de Ricardo Lobo Torres.³⁶⁹

Contudo, infelizmente, este não é o posicionamento do Judiciário quanto ao tema. Uma vez instituído um benefício fiscal que se entenda atentatório à isonomia tributária, o Poder Judiciário tem o entendimento consolidado de que não lhe cabe verificar eventuais violações ao princípio em questão, sob pena de se imiscuir nas funções do Poder Legislativo. Trata-se da “vedação ao legislador positivo”, tese defendida pelo Judiciário que o impede de dar extensão a benefícios fiscais de forma diferente daquela conferida pela norma legal.³⁷⁰

³⁶⁹ “[...] Com o advento do Estado Fiscal, odioso passou a ser o privilégio consistente em pagar tributo menor que o previsto para os outros contribuintes ou não pagá-lo (isenção), tudo em virtude de considerações pessoais, como sejam as circunstâncias de o beneficiário ser membro do clero, da nobreza ou de outros estamentos. [...] Conseqüentemente a proibição de privilégios fiscais odiosos é uma das *garantias da liberdade*. Embora atue contra as desigualdades na consideração da capacidade contributiva, do custo/benefício ou do desenvolvimento econômico, isto é, na defesa dos princípios vinculados às ideias de justiça e utilidade, a proibição constitucional visa a proteger sobretudo *os iguais direitos da liberdade* (art. 5º, *caput*), que seriam afinal atingidos pelo *privilegium odiosum* e pela desigual repartição da carga tributária. [...] As discriminações fiscais odiosas são desigualdades infundadas que prejudicam a liberdade do contribuinte. Qualquer discrimine desarrazoado, que signifique excluir alguém da regra tributária geral ou de um privilégio não-odioso, constituirá ofensa aos direitos humanos do contribuinte, posto que desrespeitará a igualdade assegurada no art. 5º da CF, caindo sob a vedação do art. 150, II”. TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 20ª Ed., atual. Rio de Janeiro: Processo, 2018, p. 75-76 e 78.

³⁷⁰ Para uma análise histórica do ponto na jurisprudência pátria, vide: OLIVEIRA JÚNIOR, Afrânio Menezes de. Direito Fundamental à Isonomia e Extensão de Benefícios Fiscais. In *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, ano 27, vol. 143, IV Trimestre 2019, pp. 29-46.

A orientação é antiga,³⁷¹ tendo sido reafirmada pelo STF quando do julgamento do RE 405.579/PR,³⁷² no qual, por maioria de votos, vencidos os Min. Ayres Brito, Gilmar Mendes, Marco Aurélio e Ricardo Lewandowski, entendeu a Suprema Corte não poder estender os efeitos de benefício fiscal a contribuintes não contemplados pela norma, sob a alegação de violação à isonomia tributária, por não lhe ser lícito atuar como “legislador positivo”.

Na oportunidade, uma empresa da área de reposição de pneumáticos requereu que lhe fosse concedido o benefício fiscal previsto na Lei 10.182/01, que conferia, pelo seu art. 5, § 1º, X, redução de alíquota em 40% sobre o Imposto de Importação – II na importação de pneus. O caso foi julgado favoravelmente pelo TRF4, de forma que a Fazenda Nacional interpôs Recurso Extraordinário.

O então Min. Relator Joaquim Barbosa apontou que, caso se fosse analisar o mérito da questão, a distinção realizada pela lei deveria ser mantida, pois se conferia o benefício apenas às montadoras de veículos que utilizassem os pneus importados no seu processo produtivo. Como o contribuinte então em questão não era um produtor, mas sim mero comerciante, não faria jus à benesse, que tinha por propósito incentivar a indústria nacional e fomentar a geração de emprego pelo setor automotivo, de reconhecida relevância no que diz respeito à geração de postos de trabalho.

Ou seja, apontou o Min. Relator que o critério de discriminação seria razoável e pertinente ao fim que se pretendia alcançar, de forma que a distinção realizada quanto aos destinatários do benefício fiscal (leia-se: importadores de pneus pertencentes ao setor produtivo automotivo) estaria de acordo com o princípio da isonomia tributária.

Contudo, apontou o Min. Relator que tais questões seriam de certa forma secundárias, pois o âmago da questão passava pela impossibilidade de o Poder Judiciário “corrigir” o alcance de benefícios fiscais. O seguinte trecho bem representa o entendimento do Min. Joaquim Barbosa na oportunidade:

O pleito da Fazenda Nacional, portanto, merece ser acolhido. A manutenção do acórdão recorrido, ou seja, da decisão que concedeu o benefício fiscal à recorrida, implicaria na violação da jurisprudência deste Tribunal que se assenta na premissa de que não é dado acrescentar exemplos à lei sob o argumento do princípio da isonomia.

³⁷¹ A origem de tal posicionamento jurisprudencial tem como marco referencial a Súmula 339, do STF, segundo a qual: “não cabe ao Poder Judiciário, que não função legislativa, aumentar vencimentos de servidores públicos, sob fundamento de isonomia”. Tal súmula foi chancelada sob a égide da Constituição Federal de 1988 e lhe foi atribuído efeito vinculante, mediante a edição da Súmula Vinculante 37, de redação praticamente idêntica: “Não cabe ao Poder Judiciário, que não tem função legislativa, aumentar vencimentos de servidores públicos sob o fundamento de isonomia”.

³⁷²RE 405579, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, julgado em 01/12/2010, DJe-149 DIVULG 03-08-2011 PUBLIC 04-08-2011 EMENT VOL-02559-02 PP-00144 RTJ VOL-00224-01 PP-00560.

Tal entendimento, a bem da verdade, remonta desde muito antes do referido julgado,³⁷³ contando com vasto acervo jurisprudencial no STF,³⁷⁴ no STJ³⁷⁵ e nos demais tribunais pátrios. A jurisprudência parece encontrar no art. 111, do CTN, o fundamento legal que agasalharia a tese de “vedação ao legislador positivo”, segundo o qual “Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: [...] II. outorga de isenção;”. Trata-se de dispositivo legal que, embora não seja utilizado em todos os casos relativos a discussões sobre a violação à isonomia por discriminações abusivas na concessão de benefícios fiscais, faz-se bastante presente nas discussões, especialmente por parte das alegações fazendárias.

A grande questão é que a doutrina já se manifestou repetidas vezes quanto ao fato de que tal dispositivo não condiciona a interpretação de benefícios fiscais a um critério meramente gramatical, mas sim impede que a sua integração vá além do texto da norma. Não se pode pretender criar um “novo” benefício fiscal, mas obviamente que tais normas não estão imunes ao escrutínio de constitucionalidade a ser realizado pelo Poder Judiciário.³⁷⁶ Ou seja, não pode o art. 111, do CTN, ser utilizado como um “escudo” a favor de inconstitucionalidades, pois se estaria dando a tal dispositivo legal maior peso e importância que à própria Constituição Federal.

Nas palavras de José Souto Maior Borges,³⁷⁷ dar tal amplitude ao art. 111, do CTN, significaria mutilar e suprimir qualquer interpretação que seja:

[...] é praticamente mutilar a interpretação, ou mesmo suprimi-la, porque essa restrição pode situar o exercício da função interpretativa aquém da extensão total do preceito da lei. Para obedecer-se ao comando de interpretação literal, há de desobedecer-se muitas vezes a *mens legis*.³⁷⁷

³⁷³ Neste sentido, vide: AI 138344 AgR, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Primeira Turma, julgado em 02/08/1994, DJ 12-05-1995 PP-12989 EMENT VOL-01786-01 PP-00183.

³⁷⁴ Exemplificativamente: AI 788783 AgR-segundo, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 09/03/2018, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-055 DIVULG 20-03-2018 PUBLIC 21-03-2018; RE 1052420 AgR, Relator(a): Min. EDSON FACHIN, Segunda Turma, julgado em 17/11/2017, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-279 DIVULG 04-12-2017 PUBLIC 05-12-2017; ARE 1012040 ED-segundos-AgR, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Segunda Turma, julgado em 06/10/2017, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-251 DIVULG 31-10-2017 PUBLIC 06-11-2017.

³⁷⁵ Exemplificativamente: AgRg no RMS 37.239/RJ, Rel. Ministro ARI PARGENDLER, PRIMEIRA TURMA, julgado em 13/11/2012, DJe 05/12/2012; RMS 40.536/BA, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/11/2013, DJe 09/12/2013; AgRg no RMS 35.513/RJ, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/02/2012, DJe 13/04/2012.

³⁷⁶ Neste sentido: BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 12. Ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2013, pp. 1.075-1.076; TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1994, p. 102.

³⁷⁷ BORGES, José Souto Maior. Op. Cit., p. 131.

Uma referência de exceção que se pode fazer se trata da Apelação n. 5003874-41.2010.404.7102, julgada em 08 de junho de 2012 pela Primeira Turma do TRF4, de relatoria da Des. Maria de Fátima Freitas Labarrère.³⁷⁸ Neste caso, as leis 12.058/09 e 12.350/10, conferiram benefício fiscal relativamente a créditos presumidos de PIS/COFINS aos setores produtivos de carne bovina, suína e de aves, a pretexto de incentivar a competitividade da indústria pecuária nacional no cenário internacional.

Em face disso, empresa do setor produtivo de carne equina ajuizou a ação em questão, visando a que também lhe fosse reconhecido o benefício fiscal concedido aos produtores de outros tipos de carne. Nas suas razões, expôs que o tipo de carne seria critério de *discrímen* irrelevante para o fomento da finalidade da norma, visto que se visava incentivar todo o setor produtivo pecuário nacional. Logo, por fazer parte do grupo de contribuintes que a norma visava alcançar, deveria ser-lhe estendido o benefício.

Naturalmente, o acórdão foi atacado por recurso da Fazenda Nacional, o qual, distribuído à relatoria do Min. Relator Sérgio Kukina, acabou não sendo conhecido por inobservância às condições de admissibilidade recursal.³⁷⁹ Significa dizer que, ainda que o mérito da questão não tenha sido analisado pelo STJ, trata-se de um caso de certa forma raro na jurisprudência pátria, em que se reconheceu a ampliação subjetiva de benefício fiscal por violação à isonomia tributária e, principalmente, para fins de adequação do âmbito de extensão do benefício à sua finalidade.

Outro caso a ser destacado, especialmente pelo fato de ter sido julgado pelo STJ, trata-se do RESP 523.971/MG,³⁸⁰ no qual se reconheceu a extensão de isenção de IPI na aquisição de veículo automotor por portador de atrofia muscular progressiva que, em razão da incapacidade física gerada pela doença, valia-se de terceiro para conduzir seu automóvel.

A discussão repousou sobre a extensão do art. 1º, IV, da Lei 8.989/95, que expressamente previa a isenção apenas para aquelas pessoas que não pudessem conduzir o veículo em razão de suas limitações físicas. Logo, como o contribuinte não conduzia por si mesmo o automóvel, mas sim se valia de uma terceira pessoa, questionou-se se o benefício em questão lhe seria aplicável.

³⁷⁸ TRF4 AC Apelação Cível 5003874-41.2010.404.7102, Relator(a): Des. MARIA DE FÁTIMA FREITAS LABARRÈRE, Primeira Turma, julgado em 08/06/2012.

³⁷⁹ REsp nº 1404818 / RS (2013/0315986-7), Rel. Ministro Sérgio Kukina, PRIMEIRA TURMA, julgado monocraticamente em 13/03/2020, DJe 17/03/2020.

³⁸⁰ REsp 523.971/MG, Rel. Ministro Franciulli Netto, Segunda Turma, julgado em 26.10.2004, DJ 28.03.2005 p. 239.

Na oportunidade, o STJ reconheceu que o fato de o veículo ser conduzido por terceiro, apesar de poder indicar situação para além dos limites da literalidade gramatical da norma, constituía discriminação abusiva, visto que a finalidade pretendida pelo benefício dizia respeito à inclusão social de pessoas com deficiência, facilitando-lhes a aquisição de veículos para fins de locomoção.

Ainda, outro caso muito pertinente ao ponto e que também diz respeito à extensão de benefício de IPI para além dos seus beneficiários previstos na norma legal, diz respeito ao julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão (ADO) n. 30, que acabou por estender o mesmo art. 1º, IV, da Lei 8.989/95 para pessoas com deficiência auditiva. Mais precisamente, o STF estabeleceu que o Congresso Nacional adotasse, em até 18 meses, as medidas necessárias para suprir omissão legislativa no que diz respeito a deficientes auditivos, estendendo os efeitos da norma a tal grupo de pessoas enquanto tais medidas não fossem implementadas.³⁸¹

Assim como o STJ, o STF reconheceu que a finalidade de tal benefício fiscal é a inclusão social de pessoas com deficiência. O Min. Dias Toffoli verificou, a partir da análise de diversas legislações pertinentes ao tema, que houve sucessivas ampliações do rol das deficiências contempladas com a isenção, e lembrou que a finalidade da norma é facilitar a locomoção dessas pessoas e melhorar suas condições para exercerem suas atividades, buscarem atendimento para suas necessidades e alcançarem autonomia e independência.

Por isso, considerou não haver razão para impedir a aplicação do benefício fiscal em relação, também, às pessoas com deficiência auditiva, sob pena de violação à isonomia. Nas suas palavras, “ao assim proceder, o poder público ofendeu não só a isonomia, mas também a dignidade e outros direitos constitucionalmente reconhecidos como essenciais dessas pessoas”.

Apesar das salutares referências, tratam-se de casos isolados na jurisprudência pátria. O entendimento ainda majoritário é pela negação à análise ora proposta, o que se entende não ser a melhor resposta, de forma que o Poder Judiciário deveria tutelar situações de violação à isonomia tributária pela concessão ou restrição arbitrária de benefícios fiscais, especialmente quando estes sejam concedidos sem que haja uma justificativa para tanto, ou quando há um descompasso entre os contribuintes efetivamente beneficiados e aqueles que deveriam ser também beneficiados, quando cotejados com a finalidade pretendida pela norma.

A tese de vedação ao que se convencionou denominar de “legislador positivo” acaba por criar um verdadeiro *ponto cego* no Direito, no sentido de que ainda que seja incontroversa

³⁸¹ O Min. Marco Aurélio ficou vencido, ao divergir especificamente na questão de fixação de prazo ao Legislativo. Para ele, não caberia ao Supremo estabelecer-lo, pois caso não cumprido, a decisão tornar-se-ia inócua.

a existência do princípio da isonomia tributária, deliberadamente se deixa de aplicá-lo no que diz respeito a discriminações em matéria de benefícios fiscais. Trata-se, portanto, de uma área em que se opta por criar um *vácuo jurídico*, pois não se trata de rechaçar eventual alegação de violação à isonomia tributária, mas simplesmente de sequer cogitar sua aplicação, por uma suposta blindagem da matéria a qualquer controle de constitucionalidade por parte do Judiciário.

A referência a *ponto cego* é feita de forma inspirada na doutrina de Rui Cunha Martins, que muito felizmente cunhou o termo, ainda que de forma voltada ao direito processual penal, matéria bastante diversa desta em questão.³⁸² Segundo o autor, há certas zonas de excessiva confiança na prática jurídica que acabam por gerar “zonas de penumbra”, ou seja, áreas em que se assumem soluções jurídicas que, na verdade, acaso efetivamente avaliadas sob as lentes do sistema jurídico, indicariam caminho contrário a se trilhar, o que o autor refere por *ponto cego*.³⁸³

A expressão, ainda que concebida para contexto diverso do ora em questão, é de felicidade rara pelo diagnóstico feito e pela sua perfeita mutabilidade a outros âmbitos de análise. Com efeito, parece ser justamente este o caso da negação de ingerência da isonomia tributária em matéria de benefícios fiscais, pois simplesmente se assume uma postura negativa, sem se perceber que se cria uma “zona de penumbra” a um princípio constitucional de capital importância.

Para todos os fins, o posicionamento jurisprudencial aqui criticado acaba por criar uma zona de exceção à isonomia tributária, como se todos os contribuintes tivessem o direito de não serem injustamente discriminados, menos em matéria de benefícios fiscal, situação em que eventuais alegações de tratamento discriminatório não são sequer cogitadas como aptas de serem sindicalizadas pelo Judiciário.

Trata-se de situação que se entende que, caso haja uma violação ao princípio da isonomia tributária, atraindo-se a atuação do Poder Judiciário no sentido de adequação da extensão dos efeitos do benefício. Neste sentido foi o entendimento sustentado pela divergência instaurada quando do julgamento do aqui já referido RE 405.579/PR, no qual se consolidou o entendimento do STF quanto à questão.

³⁸² MARINTS, Rui Cunha. *O Ponto Cego do Direito: the brazilian lessons*. 3ª Ed., Atlas: São Paulo, 2013.

³⁸³ Para uma exposição da tese do autor, vide entrevista por ele proferida. Disponível em: <<http://www.cartaforense.com.br/conteudo/entrevistas/o-ponto-cego-do-direito/12745>>. Acesso em: 28 de jul. de 2020. Exemplificativamente, veja-se seguinte trecho: [trata-se de] “zonas de excessiva confiança no potencial conjugado dos sentidos e da razão para ver, decidir, diagnosticar e julgar; uma confiança que, quando é ostensiva e alucinatória, produz, ela própria, inevitavelmente, zonas de penumbra e de distraída opacidade, isto é, na minha formulação, *pontos cegos*”.

Na oportunidade, os Min. vencidos destacaram que não poderia o STF se omitir de corrigir uma situação em que fora constatada violação à isonomia tributária, de forma que a norma de benefício fiscal impugnada deveria receber interpretação conforme à Constituição,³⁸⁴ no sentido de estender seu alcance aos demais contribuintes em situação equivalente àqueles originalmente contemplados.

A bem da verdade, o caso do RE 405.579/PR é muito significativo, pois ilustra bem o que se entende deveria se dar relativamente ao controle material de benefícios fiscais pela isonomia tributária. Num primeiro momento, dever-se-ia verificar se há ou não violação à isonomia tributária, para num segundo momento, em se confirmando tal violação, buscar-se como corrigir tal inconstitucionalidade.³⁸⁵

Veja-se que o próprio Min. Relator Joaquim Barbosa realizou análise quanto à violação à isonomia tributária, apontando que, no seu entendimento, não se verificaria no caso. De forma complementar, valeu-se da tese do “legislador positivo” para negar aplicabilidade ao princípio ora em questão.

Os Min. vencidos, por reconhecerem a violação à isonomia tributária, decidiram que a melhor forma de superar a inconstitucionalidade constatada seria estender os efeitos do benefício fiscal então em questão a outros contribuintes em situação material de igualdade com aqueles originariamente contemplados.

Veja-se que o posicionamento aqui sustentado não seria de todo original face à jurisprudência do STF. Isso porque, apesar de se negar a atuar como “legislador positivo” no que diz respeito a benefícios fiscais, não tem a Suprema Corte o mesmo constrangimento quanto a outras matérias.

Neste sentido, veja-se a decisão proferida no julgamento do Recurso em Mandado de Segurança 22.307/DF, no qual reconheceu o direito à revisão de vencimentos a categoria de servidores não prevista na lei que originariamente disciplinou a revisão.³⁸⁶

³⁸⁴ “O **princípio da interpretação das leis em conformidade com a constituição** é fundamentalmente um princípio de controlo (tem como função assegurar a constitucionalidade da interpretação) e ganha relevância autônoma quando a utilização dos vários elementos interpretativos não permite a obtenção de um sentido inequívoco dentre os vários significados da norma. Daí a sua formulação básica: no caso de normas polissêmicas ou plurissignificativas deve dar-se preferência à interpretação que lhe dê um sentido em conformidade com a constituição (...) a interpretação conforme a constituição só é legítima quando existe um *espaço de decisão* (= espaço de interpretação) aberto a várias propostas interpretativas, umas em conformidade com a constituição e que devem ser preferidas, e outras em desconformidade com ela.” CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Op. Cit., pp. 1226-1227.

³⁸⁵ Também neste sentido: CORREIA NETO, Celso de Barros. Op. Cit., pp. 274-275.

³⁸⁶ RMS 22307, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 19/02/1997, DJ 13-06-1997 PP-26722 EMENT VOL-01873-03 PP-00458 RTJ VOL-00163-01 PP-00132.

Ainda, poder-se-ia referir a decisão proferida na ADPF 132/RJ, que conferiu interpretação conforme à Constituição ao art. 1.723, do Código Civil Brasileiro – CCB, para “excluir do dispositivo em causa qualquer significado que impeça o reconhecimento da união contínua, pública e duradoura entre pessoas do mesmo sexo como família”, ainda que o art. 226, § 3º, da CF/88, preveja como entidade familiar apenas a união entre homem e mulher.³⁸⁷

Vale referir também o paradigmático julgamento do Mandado de Injunção 712, no qual se entendeu pela extensão da aplicação da Lei 7.783/89 – Lei de Greve também aos servidores públicos, ainda que a referida lei fosse expressa em restringir o seu alcance aos trabalhadores privados.³⁸⁸

Finalmente, interessante a referência ao julgamento da ADI 3.105,³⁸⁹ caso tributário no qual o STF recorreu à técnica de declaração de inconstitucionalidade de expressões restritivas ao alcance da imunidade à contribuição previdenciária sobre inativos e pensionistas estatutários. Discutia-se a incidência de contribuição previdenciária sobre inativos e pensionistas estatutários prevista no art. 4º, parágrafo único, da EC 41/03, que acabou estabelecendo tratamento diferenciado dentre quatro grupos de inativos e pensionistas. Por conta da falta de justificativa para tal discriminação de contribuintes, o STF declarou a inconstitucionalidade de algumas expressões do dispositivo em questão, ampliando o alcance da imunidade de modo que a contribuição previdenciária não incidisse sobre a integralidade dos valores que não extrapolam o teto do regime geral da previdência.

Estes casos bem ilustram a atuação que, entendemos, deveria o STF efetuar nos casos em que for instado a perquirir sobre violação ao princípio da isonomia tributária em matéria de benefícios fiscais, consistente em avaliar a legitimidade do critério de diferenciação adotado pela legislação.³⁹⁰ Caso o mesmo seja tido como inadmissível, deve tal critério ser nulo,

³⁸⁷ADPF 132, Relator(a): Min. AYRES BRITTO, Tribunal Pleno, julgado em 05/05/2011, DJe-198 DIVULG 13-10-2011 PUBLIC 14-10-2011 EMENT VOL-02607-01 PP-00001.

³⁸⁸MI 712, Relator(a): Min. EROS GRAU, Tribunal Pleno, julgado em 25/10/2007, DJe-206 DIVULG 30-10-2008 PUBLIC 31-10-2008 EMENT VOL-02339-03 PP-00384.

³⁸⁹ADI 3105, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Relator(a) p/ Acórdão: Min. CEZAR PELUSO, Tribunal Pleno, julgado em 18/08/2004, DJ 18-02-2005 PP-00004 EMENT VOL-02180-02 PP-00123 RTJ VOL-00193-01 PP-00137 RDDT n. 140, 2007, p. 202-203.

³⁹⁰ Caso interessante em matéria envolvendo benefícios fiscais, que está pendente de apreciação pelo STF, diz respeito à ADI 6025, proposta pela Procuradoria Geral da República, para que se permita que as pessoas acometidas de alguma das doenças graves elencadas no art. 6º, XIV, da Lei 7.713/88, e que continuem trabalhando tenham direito à isenção do imposto de renda sobre o salário. A isenção tributária conferida pela lei atinge apenas as pessoas que se aposentaram em decorrência das doenças graves ali previstas ou de acidentes de trabalho. Veja-se que também se trata de caso em que se discute uma discriminação dentre grupos de contribuintes e a possibilidade de extensão do espectro subjetivo de benefício fiscal.

incluindo assim um maior número de contribuintes no alcance da norma. “A decisão continua sendo negativa, mas possui uma eficácia positiva indireta”.³⁹¹

O Poder Judiciário, ao analisar a constitucionalidade de uma lei, deve analisar seus efeitos prospectivos e as alternativas que deveriam ter sido levadas em consideração pelo Poder Legislativo, quando da realização da lei. É claro que suas decisões têm efeitos positivos, como bem ilustram os casos acima destacados, nos quais o STF julgou inconstitucionais diferenciações injustificadas, advindo daí consequências práticas decorrentes dessa atribuição de sentido aos textos normativos.³⁹²

O STF, na sua atuação, deve obstar critérios de *discrímen* ilegítimos, que não guardem uma relação de pertinência entre os sujeitos afetados, a diferenciação realizada e a finalidade que se pretenda alcançar. Para exemplificar de forma caricata, uma lei que outorgue benefício fiscal a contribuintes pessoas jurídicas cujos nomes comecem com a letra A, no intuito de incentivar o desenvolvimento econômico de determinada região, é arbitrária e atentatória à isonomia tributária, pois se vale de um critério de *discrímen* sem nenhuma relação de pertinência com o que se pretende atingir.

Assim é que o controle material da concessão de benefícios fiscais, a ser realizado à luz do princípio da isonomia tributária, não se trata de uma atuação como “legislador positivo”, mas sim de um “controle negativo, com eficácia positiva”. Faz-se necessário atentar para a evolução histórica do controle pela isonomia mundo afora em matéria tributária,³⁹³ recordando-se que a igualdade não se dá apenas “perante a lei”, mas também “na lei”.

Assim é que podemos concluir com Humberto Ávila quanto aos vários juízos positivos passíveis de serem realizados pelo STF, no controle de atos legais a partir da isonomia tributária:

A finalidade extrafiscal não torna o ato nem discricionário nem imune ao controle: não o torna discricionário, porque, como já foi visto, a finalidade eleita continua tendo que manter uma relação de pertinência fundada e conjugada com a medida de comparação escolhida pelo órgão competente; não o torna imune ao controle do Poder Judiciário porque o Poder Judiciário tem competência para realizar vários juízos positivos. Dentre esses, ressalta-se a condição de: analisar os efeitos prospectivos da lei; considerar alternativas que deveriam ter sido cogitadas pelo Poder Legislativo; excluir medida de comparação incompatíveis com as finalidades eleitas; anular medidas de comparação compatíveis com finalidades não previstas pela Constituição; concretizar padrões legais; verificar a compatibilidade da diferenciação com os

³⁹¹ ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 5ª Ed., São Paulo: Saraiva, 2012, p. 417.

³⁹² ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. 2ª Ed., São Paulo: Malheiros, 2009, pp. 180-181.

³⁹³ Para uma análise da evolução histórica do controle de constitucionalidade pela igualdade em outros países, com especial destaque à Alemanha, vide: VELLOSO, Andrei Pitten. *O Princípio da Isonomia Tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, pp. 33-80. Para um panorama histórico do enfrentamento da questão pelo STF, vide: Idem, pp. 339-366.

direitos fundamentais dos contribuintes; escolher um dos múltiplos significados compatíveis com o teor literal e o objetivo inequívoco da lei. Alegar a discricionariedade do poder competente e a imunidade do controle em virtude de finalidade extrafiscal é silenciosamente violar a igualdade.³⁹⁴

Cogitar o contrário seria criar um *ponto cego* no direito, de forma que a concessão de benefícios fiscais seria um campo imune ao controle pelo Poder Judiciário. Sob o argumento de que incorrer em “legislador positivo”, estaria o STF incorrendo em violação ao princípio da separação dos poderes, pois o que a Suprema Corte acaba por fazer é, precisamente, violar tal princípio, na medida em que se omite de suas funções de controle de conformidade dos atos normativos à Constituição Federal, como bem aponta Humberto Ávila:

Paradoxalmente, o princípio da separação dos poderes, que exige independência e harmonia entre os Poderes (art. 2º), termina não sendo promovido. Ao contrário, ele é violado pelo exercício arbitrário da função estatal: o Estado pode restringir o conteúdo das normas constitucionais com base em qualquer fim, sem que isso seja objeto de controle pela jurisdição constitucional. O princípio do Estado de Direito é, com isso, violado.³⁹⁵

Se é verdade que cabe ao Poder Executivo e Legislativo a instituição de benefícios fiscais visando a realização de políticas públicas, não menos verdade é que cabe ao Poder Judiciário verificar se tais benefícios estão conformes ao seu respectivo regime jurídico e aos princípios constitucionais que condicionam a atuação do Estado. Sabe-se que os atos discricionários carecem de motivação, de forma que se faz necessário perquirir se há correlação entre ambos, conforme muito bem explicitado por Juarez Freitas:

Não se está a pedir ao Poder Judiciário o controle dos juízos de conveniência propriamente, mas o escrutínio da imparcialidade aberta e da solidez das motivações obrigatórias, é dizer, a vigilância quanto aos aspectos jurídicos que dizem respeito à compatibilidade do ato administrativo e de seus impactos com a impessoalidade, a eficiência, a eficácia e a sustentabilidade.

Quer dizer, não se podem admitir, nessa altura, ações (ou omissões) exclusivamente políticas e imunes ao controle, seja porque se vincula o administrador aos motivos que ofertar e seja porque existem enviesamentos que costumam infirmar a impessoalidade de partida. Assim, não merece prosperar, em nome da reserva da administração ou da deferência, a intocabilidade dos vieses das decisões administrativas, sobretudo ao se constatarem, em quase todas as áreas, sinais de desvios inomináveis de escassos recursos públicos.³⁹⁶

³⁹⁴ ÁVILA, Humberto. Op. Cit., p. 186.

³⁹⁵ ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 5ª Ed., São Paulo: Saraiva, 2012, p. 422.

³⁹⁶ FREITAS, Juarez. *Direito Fundamental à Boa Administração Pública*. 3ª Ed., São Paulo: Malheiros, 2014, pp. 48-49.

Em estudo específico quanto ao tema ora tratado, Andrei Pitten Velloso faz análise precisa quanto à impossibilidade de se admitir uma absoluta insindicabilidade das normas que instituem exonerações tributárias, “sob pena de se cancelar a edição de leis arbitrárias e anti-isonômicas”.³⁹⁷ Afirma que o Poder Judiciário deve agir com contenção ao atuar estendendo o alcance subjetivo de benefícios fiscais, o que, todavia, de forma alguma significa uma completa omissão diante de violações à isonomia tributária.³⁹⁸

Com efeito, afirma que “até mesmo quando a violação da igualdade não é manifesta, o Judiciário pode (e deve) estender o alcance de desonerações fiscais se *outros direitos fundamentais forem violados*” como, por exemplo, “quando os incentivos fiscais implicam *desequilíbrio concorrencial*. Nesta situação, o princípio da livre concorrência, previsto no art. 170, IV, da Carta Constitucional, consocia-se com o da isonomia tributária, reduzindo os espaços discricionários do legislador e reclamando um controle judicial mais rigoroso, que restaure a pretérita situação de igualdade e de equilíbrio concorrencial entre os contribuintes”.³⁹⁹ Trata-se de conclusão em tudo consentânea com o que se defende neste trabalho, no sentido de ser a livre concorrência (e a livre iniciativa) um dos possíveis parâmetros de análise para violações à isonomia tributária em decorrência de intervenções estatais por meio de normas concessivas de benefícios fiscais.

Ainda, com percuciência analisa que as eventuais repercussões financeiras de tal atuação do Poder Judiciário não devem ser tidas como óbices intransponíveis, visto que “a repetição de eventual indébito decorrente da extensão judicial de incentivos tributários não ocorrerá à revelia de créditos orçamentários, mas estritamente dentro das dotações orçamentárias, nomeadamente daquelas previstas para o pagamento de condenações judiciais”.⁴⁰⁰ Afinal, por mais relevantes que alegações de ordem orçamentária possam ser, “direitos fundamentais e princípios constitucionais estruturantes não podem ser postos de lado para se privilegiar o consequencialismo econômico”.⁴⁰¹

Daí se entender que a concessão de benefícios fiscais deve observar os limites impostos pelo princípio da isonomia tributária, especialmente no que diz respeito à legitimidade dos critérios de discriminação estabelecidos por tais leis. Trata-se de um controle material, pois

³⁹⁷ VELLOSO, Andrei Pitten. Desonerações Tributárias Anti-Isonômicas: o papel do Poder Judiciário na concretização de um sistema tributário coerente, isonômico e justo. In *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 15, n. 88, jul/ago. 2017, p. 56.

³⁹⁸ Ibidem.

³⁹⁹ Ibidem.

⁴⁰⁰ Ibidem, p. 49.

⁴⁰¹ Ibidem.

relacionado ao seu conteúdo em si, que se faz necessário e complementar àqueles formais, vistos anteriormente.

3.2 A proporcionalidade da restrição à livre iniciativa e à livre concorrência como limite material às normas concessivas de benefícios fiscais

Conforme já analisado, o objetivo constitucionalmente estabelecido de desenvolvimento nacional deve ser realizado por meio da promoção dos direitos fundamentais. Para tanto, a tributação desempenha papel de primordial importância, visto não somente ser a principal forma que o Estado dispõe para obtenção de receitas, como também por permitir, por meio de sua função extrafiscal, o incentivo ou desestímulo de condutas pelos particulares visando à realização de finalidades constitucionalmente estabelecidas.⁴⁰²

A Constituição Brasileira consagra uma plêiade de direitos fundamentais, tais como o direito à vida e à igualdade (art. 5º, *caput*), à liberdade de crença, (art. 5º, VI), à propriedade (art. 5º, XXIII), à saúde e educação (art. 6º), vinculados à relação de trabalho e emprego (art. 7º), à livre iniciativa e à livre concorrência (art. 170, *caput* e IV), etc. A previsão de direitos fundamentais pela Constituição Federal não é exaustiva, conforme estabelece o próprio texto constitucional (art. 5º, §2º), de forma que são muitos os aspectos da vida humana a serem tutelados pelo Estado.

Conforme leciona Robert Alexy, um “direito fundamental completo é um feixe de posições de direitos fundamentais”,⁴⁰³ o que significa dizer que de um mesmo direito fundamental decorrem diversas posições jurídicas, cada qual a demandar uma atuação específica por parte do Estado para sua promoção e resguardo. A questão é que a realização dos direitos fundamentais não é tarefa simples, encontrando dificuldades políticas, sociais, econômicas e jurídicas. A realização de qualquer direito fundamental, independentemente da sua dimensão, demanda recursos financeiros, o que torna a questão muito sensível ante a conhecida fragilidade das finanças públicas.

É neste contexto que o uso da tributação para outros fins que não apenas o arrecadatório pode se mostrar uma alternativa interessante, especialmente no que diz respeito à concessão de benefícios fiscais como forma de o Estado, por meio de uma renúncia de receitas, ver realizado

⁴⁰² Quanto ao ponto, vide: CALIENDO, Paulo. *Direito tributário: três modos de pensar a tributação – elementos para uma teoria sistemática do direito tributário*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 25; BONAT, Alan Luiz; FOLLONI, André. Incentivos Fiscais e Suas Condições de Validade: igualdade e proporcionalidade. In *Cadernos do Programa de Pós-Graduação em Direito PPGDir/UFRGS*, v. 10, n. 2, 2015, 351.

⁴⁰³ ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2ª Ed., 3ª Tir., São Paulo: Malheiros, 2014, p. 249.

determinado fim não por atuação direta sua, mas sim por meio de uma atuação direcionada e incentivada de particulares.⁴⁰⁴

A grande questão que se põe na concessão de benefícios fiscais diz respeito ao fato de que a opção por tal medida implica, necessariamente, em uma colisão de direitos. Com efeito, ainda que se esteja visando à realização de um fim constitucionalmente estabelecido por meio da instituição de benefícios fiscais, tal medida implica na sua contraposição com direitos fundamentais, como a isonomia tributária, a livre iniciativa, a livre concorrência, a propriedade, etc., sem prejuízo de outros direitos fundamentais porventura afetados.

Recorde-se que incentivar um contribuinte ou um grupo de contribuintes por meio de um benefício fiscal implica na instituição de um regime jurídico tributário diferenciado, de forma que a temática ora em análise sempre tem como pano de fundo uma discriminação dentre contribuintes. Tal fato é especialmente relevante sob a perspectiva das liberdades econômicas da livre iniciativa e livre concorrência, visto que o favorecimento direcionado a determinados contribuintes possui repercussões sobre como se dará a configuração dos respectivos âmbitos econômicos. É por tal motivo que se faz necessário mensurar a intensidade de interferência nos direitos contrapontos por meio do exame da proporcionalidade, como forma de analisar da legitimidade de tais desequilíbrios.⁴⁰⁵

No tópico anterior deste Capítulo, se expôs como a isonomia tributária deve funcionar conforme um controle autônomo à concessão de benefícios fiscais, no sentido de que tratamentos díspares entre contribuintes precisam contar com uma fundamentação suficiente para tanto. Acontece que, paralelamente, tem-se que a livre iniciativa e a livre concorrência, enquanto liberdades econômicas fundamentais dos contribuintes, também exercem limites no que diz respeito aos benefícios fiscais, dada sua vocação para gerar desequilíbrios de mercado. Toda restrição a tais princípios deve passar pelo crivo da proporcionalidade, de forma a gerar um controle adicional àquele da isonomia, por meio de uma operacionalização autônoma e complementar, conforme se pretende demonstrar.⁴⁰⁶

⁴⁰⁴ BONAT, Alan Luiz; FOLLONI, André. Op. Cit., 354. Sobre a possibilidade de utilização da extrafiscalidade na realização de direitos fundamentais, vide: CALIENDO, Paulo. A Extrafiscalidade como Instrumento de Implementação dos Direitos Fundamentais Sociais no Brasil. In *Revista Jurídica do Cesuca*, Cachoeirinha-RS, v. 2, n. 4, dez. 2014, p. 62-86; BUFFON, Marciano. A Tributação como Instrumento de Concretização dos Direitos Fundamentais. In *Revista da Faculdade de Direito – UFU*, Uberlândia, v. 38, n. 2, jul./dez. 2010, p. 555-579.

⁴⁰⁵ ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 5ª Ed., São Paulo: Saraiva, 2012, p. 138. Para uma análise aprofundada sobre o exame da proporcionalidade em normas extrafiscais, vide: LEÃO, Martha Toríbio. *Controle da Extrafiscalidade*. São Paulo: Quartier Latin; Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT, 2015, pp. 135-146.

⁴⁰⁶ Neste sentido: VELLOSO, Andrei Pitten. *O Princípio da Isonomia Tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, pp. 250-251, para quem “A análise das condições do controle de proporcionalidade não tutela propriamente o princípio da igualdade, mas

Conforme exposto, a intervenção do Estado na economia se dá não por capricho, mas como uma forma de resguardo e promoção de direitos fundamentais, o que precisa ser compatibilizado com o respectivo impacto causado nas liberdades econômicas dos particulares. Neste sentido, refere-se uma vez mais as lições de Rodrigo Maito da Silveira, para quem “o Estado revela-se como garantidor do funcionamento regular do mercado, criando normas para assegurar a livre atuação dos agentes econômicos, observados determinados limites”.⁴⁰⁷

Ou seja, independentemente da forma de intervenção estatal no mercado, fato é que ela deve observar um ciclo virtuoso: a intervenção estatal é realizada visando, necessariamente, o resguardo efetivo de direitos fundamentais (causa) ao mesmo tempo em que se justifica apenas enquanto redunde no seu efetivo resguardo (consequência). Logo, a intervenção precisa estar vinculada a uma finalidade constitucionalmente respaldada, sob pena de se desvirtuar ao ponto de se tornar um caprichoso fim em si mesmo.

Reprisando conclusão já formulada oportunamente, tem-se que o conceito de livre iniciativa diz com a liberdade dos particulares quanto ao exercício de atividades econômicas não reservadas ao Estado, tanto quanto ao setor de atuação como quanto aos meios que pretenda utilizar para tal desempenho. Já a livre concorrência se trata do direito que todos têm ao exercer a livre iniciativa: gozar de efetivas condições de igualdade com os demais concorrentes no seu respectivo setor de atuação.

Daí a importância das liberdades econômicas como uma espécie de proteção contra intervenções estatais, pois, exemplificativamente, já antecipando o que se pretende expor a seguir, impossível cogitar de livre concorrência quando apenas alguns contribuintes são contemplados com benefícios fiscais, sem que haja motivos claros e constitucionalmente embasados para tamanha discriminação. Evidente que em tais situações as condições de concorrência são desiguais, sendo a medida interventiva atentatória ao direito fundamental à livre concorrência.

Rememorando as lições de Modesto Carvalhosa, tem-se que a livre iniciativa consiste no direito de todos “organizarem e exercitarem qualquer modo de atividade econômica voltada à obtenção de um rendimento de capital”.⁴⁰⁸ Logo, é dever do Estado garantir que haja uma efetiva liberdade de empreender, e não apenas uma liberdade vazia, no sentido de ser facultada

outros preceitos constitucionais”. No mesmo sentido: BONAT, Alan Luiz; FOLLONI, André. Op. Cit., pp. 342 e 355, expondo “a proporcionalidade como um exame necessário, embora não suficiente, para avaliar a validade da concessão de incentivos de natureza tributária”.

⁴⁰⁷ SILVEIRA, Rodrigo Maito da. Op. Cit., p. 25.

⁴⁰⁸ CARVALHOSA, Modesto. Op. Cit., p. 116.

a todos a liberdade de se organizarem e exercitarem a atividade econômica que optarem, mas sem lhes garantir efetivas condições para tanto.

Exemplificando, de pouca valia seria facultar a todos a possibilidade de iniciarem atividades econômicas em mercados em que seus participantes, já estabelecidos, possam se valer de cartéis e práticas predatórias contra novos concorrentes ou, ainda, em mercados em que os seus participantes gozem de benefícios fiscais inalcançáveis aos novos concorrentes. Não por outro motivo diversas dessas condutas atentatórias às liberdades econômicas são tipificadas como infracionais em diversos diplomas legais.

É neste contexto que se entende que a proporcionalidade surge como o critério apto a perquirir da legitimidade de benefícios fiscais face aos seus evidentes impactos nas liberdades econômicas dos contribuintes, especialmente no que diz respeito à livre iniciativa e livre concorrência. Noutros termos, o que se tem é que para que benefícios fiscais sejam legítimos sob a perspectiva de tais princípios constitucionais, faz-se necessário que sejam proporcionais nas restrições que causam à livre iniciativa e à livre concorrência.

Portanto, necessário analisar o que é a *proporcionalidade* e como se dá sua operacionalização.

A proporcionalidade foi originalmente concebida justamente como uma limitação à atuação do Poder Público. Balizada doutrina aponta que o seu surgimento e desenvolvimento está intrinsecamente ligado à evolução dos direitos e garantias individuais e à necessidade de limitar a atuação estatal,⁴⁰⁹ tendo sido concebida “como ‘válvula de escape’ a evitar a consumação de uma decisão normativa que claramente revelava-se injusta ou desmedida”.⁴¹⁰

A reconstrução das origens históricas da proporcionalidade é tema controverso na doutrina. Há quem estipule sua origem na Carta Magna de 1215, ao apontar que tal documento seria a origem da razoabilidade e, conseqüentemente, também da proporcionalidade.⁴¹¹ Há também quem parta de uma associação da proporcionalidade com a razoabilidade da jurisprudência da Suprema Corte dos Estados Unidos da América, baseadas no *substantive due process*.⁴¹² Todavia, com a devida vênia, tais posicionamentos estão equivocados, como

⁴⁰⁹ Neste sentido, vide: GUERRA FILHO, Willis Santiago. *Teoria Processual da Constituição*. São Paulo: Celso Bastos Editor – Instituto Brasileiro de Direito Constitucional, 2000, pp. 75-76; PONTES, Helenilson Cunha. *O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário*. 2ª Ed., amp. São Paulo: Quartier Latin, 2020, pp. 78-80; CRETTON, Ricardo Aziz. *Os Princípios da Proporcionalidade e da Razoabilidade e sua Aplicação no Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2001, p. 57.

⁴¹⁰ PONTES, Helenilson Cunha. Op. Cit., p. 77.

⁴¹¹ BARROSO, Luís Roberto. Os Princípios da Razoabilidade e da Proporcionalidade no Direito Constitucional. In *Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política*, v. 23, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998, pp. 65-78.

⁴¹² Ibidem; BARROS, Suzana de Toledo. *O Princípio da Proporcionalidade e o Controle de Constitucionalidade das Leis Restritivas de Direitos Fundamentais*. Brasília: Brasília Jurídica, 2003, pp. 60 e ss; CRETTON, Ricardo

competente doutrina já tratou de esclarecer.⁴¹³ Com efeito, proporcionalidade e razoabilidade são institutos que não se confundem, possuindo origens e funcionalidades distintas.

A proporcionalidade tem seu berço no estado policial prussiano, passando por uma transposição ao Direito Constitucional graças à jurisprudência da Corte Constitucional Alemã,⁴¹⁴ de forma a se tornar “o elemento modal da prova da legitimidade constitucional das intervenções estatais”, passando “a ser considerada como um critério material de contenção de poder”.⁴¹⁵

Marco histórico fundamental para a construção e afirmação da proporcionalidade como limitação material à intervenção estatal sobre o exercício de direitos fundamentais é o chamado Caso das Farmácias (*Apothekenurteil*), julgado em 1958 pelo Tribunal Constitucional Federal Alemão.⁴¹⁶

O caso disse respeito a um pedido de alvará formulado por Karl-Heins R., um farmacêutico radicado no Estado da Bavária, que teve negado seu pedido de alvará para abrir uma nova farmácia. A questão é que a legislação local condicionava a concessão de licenças para a instalação de novas farmácias à garantia da segurança do abastecimento de medicamentos à população e à inexistência de dano às bases econômicas do mercado farmacêutico local. Noutros termos, “a lei condicionava a concessão de licenças para a instalação de novas farmácias somente se estas se revelassem comercialmente viáveis e não causassem danos concorrenciais para os competidores próximos”.⁴¹⁷

O requerente propôs uma reclamação constitucional contra a decisão que lhe negou sua licença e contra a legislação do Estado da Bavária, discutindo os limites que a Lei Fundamental Alemã impõe ao Legislador na conformação do direito fundamental à liberdade de escolha de

Aziz. *Os Princípios da Proporcionalidade e da Razoabilidade e sua Aplicação no Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011, pp. 43-56. Nesta última referência, a correlação feita entre proporcionalidade e razoabilidade fica mais evidenciada quando da sua análise sobre seu surgimento na Europa: *Ibidem*, pp. 57-75. A jurisprudência do STF tende a aplicar a proporcionalidade com base na cláusula do *substantive due process of law*, com base no art. 5º, LIV, da CF/88, como, exemplificativamente, a decisão proferida na medida cautelar da ADIN 1407-2: ADI 1407 MC, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 07/03/1996, DJ 24-11-2000 PP-00086 EMENT VOL-02013-10 PP-01974.

⁴¹³ Por todos, vide: SILVA, Luís Virgílio Afonso da. O Proporcional e o Razoável. In *Revista dos Tribunais*, v. 798/2002, pp. 24-25.

⁴¹⁴ Para uma profunda reconstrução histórica da proporcionalidade, vide: LAURENTIIS, Lucas Catib de. *A Proporcionalidade no Direito Constitucional: origem, modelos e construção dogmática*. São Paulo: Malheiros, 2017, pp. 53-101. De forma complementar, vide também: BARROS, Suzana de Toledo. Op. Cit., pp. 206-208; PONTES, Helenilson Cunha. Op. Cit., pp. 77-96

⁴¹⁵ *Ibidem*, pp. 49-50.

⁴¹⁶ *BVerfGE 7, 377*. Para uma análise deste julgado, vide: PONTES, Helenilson Cunha. Op. Cit., pp. 47-49; LAURENTIIS, Lucas Catib de. Op. Cit., pp. 85-94. Este último autor faz, ainda, uma primorosa contextualização histórica do caso com outros julgados do Tribunal Constitucional Federal Alemão, no intuito de demonstrar, em minúcias, a construção da proporcionalidade pela jurisprudência daquele Tribunal.

⁴¹⁷ PONTES, Helenilson Cunha. Op. Cit., p. 83.

profissão, garantido pelo art. 12 (1), da Lei Fundamental. Tal artigo, ao mesmo tempo em que prevê o referido direito fundamental, estabelece que a legislação infraconstitucional deve discipliná-lo.

O julgado é de extrema importância, pois estabeleceu uma premissa fundamental para a atividade estatal: “que a função do direito fundamental é a proteção da liberdade individual, e a competência do legislador infraconstitucional para regular o exercício deste direito deve ser exercida na estrita exigência do interesse público”.⁴¹⁸ Assim, estabeleceu-se que a regulação de direitos fundamentais é limitada, devendo observar algumas exigências. No caso em específico, discutia-se o direito fundamental de liberdade de profissão, o que é especialmente relevante a corroborar a pertinência do presente tópico, visto que se trata de caso emblemático em que se reconheceu que as liberdades econômicas precisam ser respeitadas pelas intervenções estatais.

Estabeleceu-se que eventuais limitações à liberdade de profissão somente poderiam ser admitidas se condizentes com o interesse público, de forma que é preciso haver uma relação de causalidade entre a restrição e a própria razão de ser do direito em questão. Ademais, tal restrição deve ser indispensável à finalidade que a justifica, de forma a se optar, sempre, pela alternativa menos restritiva ao direito em prol da sua adequada conformação.⁴¹⁹

Finalmente, estabeleceram-se níveis de proteção no que diz respeito à liberdade de profissão, no que diz respeito a condições subjetivas (formação profissional do particular, por exemplo) e condições objetivas (ou seja, externas ao particular, como a obtenção de uma licença específica ou, no caso, o potencial abalo concorrencial). Ambas as condições são, em tese, possíveis, mas se sujeitam a níveis diferentes de controle: enquanto condições subjetivas são exigíveis “na medida em que a ausência desses pressupostos puder acarretar danos sensíveis à sociedade”, as condições objetivas “só podem ser admitidas se forem comprovadamente necessários à realização de bens coletivos de comprovada importância”.⁴²⁰

Como se percebe, o julgado em questão é de enorme importância, pois estabelece as premissas da aplicação do controle da proporcionalidade ao entender pela inconstitucionalidade da legislação então em questão.⁴²¹ Por mais que a intenção da norma fosse louvável (o resguardo

⁴¹⁸Ibidem, p. 48.

⁴¹⁹Ibidem; LAURENTIIS, Lucas Catib de. Op. Cit., pp. 86-90.

⁴²⁰ LAURENTIIS, Lucas Catib de. Op. Cit., p. 91.

⁴²¹ Apenas exemplificativamente, ainda que o Caso das Farmácias ora analisado não tenha sido expressamente citado, veja-se o caso analisado pelo STF em que se declarou a inconstitucionalidade de uma lei que passou a exigir uma comprovação de condições de capacidade para o exercício da profissão de corretor de imóveis, sob o fundamento de que não tal atestado não seria necessário para o exercício da profissão em questão: Rp 930, Relator(a): Min. CORDEIRO GUERRA, Relator(a) p/ Acórdão: Min. RODRIGUES ALCKMIN, Tribunal Pleno, julgado em 05/05/1976, DJ 02-09-1977 PP-05969 EMENT VOL-01068-01 PP-00009. A análise da desproporção da medida, pois desnecessária, segue linha de raciocínio muito parecida com a desenvolvida no Caso das Farmácias.

do adequado fornecimento de medicamentos), reconheceu-se que a intervenção na liberdade de profissão era demasiada e inadequada, visto que a própria finalidade perseguida pela norma era prejudicada pelo injustificado resguardo dos interesses dos farmacêuticos já estabelecidos.⁴²² Logo, estabeleceu-se que a restrição a direitos deve não somente ser amparada por uma finalidade legítima, como a própria restrição deve ser coerente e adequada para consecução da finalidade pretendida.⁴²³

A partir de tal contexto, fica evidente que embora a concessão de benefícios fiscais seja percebida como algo positivo pelos seus beneficiários, é capaz de causar enormes impactos a direitos de terceiros. No âmbito concorrencial, por exemplo, contribuintes concorrentes podem se ver sujeitos a cargas tributárias diferentes entre si, de forma que tal restrição à livre concorrência deve passar pelo crivo da proporcionalidade. A livre concorrência depende de uma paridade de condições entre os agentes do mercado, assegurando-se igualdade de meios na ordem econômica, de forma que cabe ao Estado, nas suas intervenções, atuar com parcimônia e inteligência.⁴²⁴

Retomando-se premissa estabelecida neste trabalho, a intervenção estatal se justifica apenas como forma de resguardo e tutela a direitos fundamentais, jamais podendo sua própria atuação ser a fonte de violações de tal ordem. Logo, a compreensão da livre iniciativa e da livre concorrência como direitos fundamentais aptos a limitar a concessão despropositada de benefícios fiscais tem muito a contribuir como um “filtro” de legitimação das intervenções decorrentes de tais normas tributárias, sendo necessário submetê-las ao exame da proporcionalidade.

O exame da proporcionalidade pressupõe uma relação entre um meio e uma finalidade, a existência de múltiplos meios para a realização da finalidade e o exame da própria finalidade em si mesma considerada, de forma a se perquirir se o meio elegido é apto para realizar a finalidade pretendida (exame de *adequação*), se é o meio menos restritivo aos direitos envolvidos dentre os aptos para a realização da finalidade pretendida (exame de *necessidade*) e, por fim, se o objetivo pretendido justifica a restrição em análise (exame de *proporcionalidade em sentido estrito*).

⁴²² PONTES, Helenilson Cunha. Op. Cit., pp. 85-86.

⁴²³ A decisão proferida no Caso das Farmácias obviamente não é isenta de críticas, como muito bem evidencia Lucas Laurentiis na sua minuciosa análise: LAURENTIIS, Lucas Cunha de. Op. Cit., 86-93. Isso, todavia, em nada reduz a sua importância, pois se trata de marco fundamental para o surgimento e desenvolvimento da proporcionalidade, realizado a partir de então. Trata-se de ponto reconhecido e enaltecido pelo próprio autor, que expõe também o fato da exportação da proporcionalidade da Alemanha para o restante do mundo: *Ibidem*, pp. 94-101.

⁴²⁴ LEÃO, Martha Toríbio. Op. Cit., p. 137.

São essas as lições de Humberto Ávila:

O exame de proporcionalidade aplica-se sempre que houver uma *medida concreta* destinada a realizar uma *finalidade*. Nesse caso devem ser analisadas as possibilidades de a medida levar à realização da finalidade (exame da adequação), de a medida ser a menos restritiva aos direitos envolvidos dentre aquelas que poderiam ter sido utilizadas para atingir a finalidade (exame da necessidade) e de a finalidade pública ser tão valorosa que justifique tamanha restrição (exame da proporcionalidade em sentido estrito).⁴²⁵

Significa dizer que sem uma relação de causalidade entre um meio e um fim, torna-se impossível cogitar a aplicação do controle da proporcionalidade, de forma que a “sua força estruturadora resida na forma como podem ser precisados os efeitos da utilização do meio e de como é definido o fim justificativo da medida”.⁴²⁶

Daí a importância de que normas instituidoras de benefícios fiscais contem com uma justificativa clara, pois não somente se trata de uma exigência do princípio da isonomia tributária, como também do postulado da proporcionalidade. “[...] um fim vago e indeterminado pouco permite verificar se ele é, ou não, gradualmente promovido pela adoção de um meio”,⁴²⁷ até mesmo porque, afóra a dificuldade de controle da concretização de finalidades vagas e imprecisas, tem-se que o próprio juízo de adequação vai prejudicado.⁴²⁸

O fato de a proporcionalidade ser uma medida de controle de situações que envolvam conflitos de direitos numa relação de causalidade entre um meio e uma finalidade pretendida, bem como que funcione a partir dos exames de *adequação*, *necessidade* e *proporcionalidade*

⁴²⁵ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 15ª Ed., rev., atual. e ampl. 2014, p. 206.

⁴²⁶ *Ibidem*. No mesmo sentido: “Em uma primeira aproximação, como a proporcionalidade envolve a correção não de duas variáveis quaisquer, mas, sim, de um ato estatal restritivo de direitos e a finalidade dessa medida, sua existência pressupõe a concentração do poder decisório do Estado. Mais que isso: se a autoridade está sujeita a parâmetros fixos e invariáveis de decisão, não será possível falar em proporcionalidade. Avaliar uma relação entre meios e fins pressupõe, afinal, a possibilidade de escolha entre essas variáveis. Na falta desse pressuposto a medida será simplesmente incompatível, ou não, com os parâmetros fixos de decisão. Sistemas jurídicos estativos, em que os parâmetros da decisão são diretamente determinados pelas relações sociais, costumes ou divindades, são, por isso, incompatíveis com a prova. A proporcionalidade pressupõe a dinâmica jurídica”. LAURENTIIS, Lucas Catib de. Op. Cit., pp. 53-54.

⁴²⁷ ÁVILA, Humberto. Op. Cit., p. 206.

⁴²⁸ “Se a justificação da intervenção se resume à menção de uma finalidade tão abstrata como o interesse público ou o bem comum, a função da adequação será afastar a intervenção estabelecida. Isso porque, sem a indicação concreta do que tal finalidade significa na situação analisada, qualquer meio poderá ser justificado, pois, quanto maiores a amplitude e abstração do fim perseguido, menor é a possibilidade de não ser encontrado um meio que o fomente, ao menos minimamente. [...] Admitir que uma finalidade geral e abstrata justifique qualquer intervenção no conteúdo protegido dos direitos fundamentais implica não só negar a utilidade da proporcionalidade, que passa a ser simples forma de constatar a importância desses fins em relação aos meios estabelecidos. Isso também causa uma inversão na ordem de precedência entre a proteção das liberdades públicas e a atuação do Estado, que, com base em finalidades amplas e indeterminadas, passa a ter o poder de intervenção ilimitado, quando o pressuposto da distinção das esferas estatal e civil é que a liberdade é a regra, a intervenção a exceção”. LAURENTIIS, Lucas Catib de. Op. Cit., pp. 197-198.

em sentido estrito, etapas a serem superadas de forma sequencial,⁴²⁹ trata-se de questões já razoavelmente sedimentadas. As dificuldades de sua operacionalização residem no seu aspecto prático como, por exemplo, na necessidade de eleição entre um meio plenamente adequado à realização da finalidade pretendida, mas muito restritivo a direitos fundamentais, face a outro meio menos adequado (mas ainda apto) mas, ao mesmo tempo, menos restritivo aos direitos dos envolvidos.

Noutros termos, especificar o que quer dizer *ser adequado*, *ser necessário* e *ser proporcional em sentido estrito*, é tarefa que não deve ser tida por singela ou banal, de forma que se faz necessário compreender o aspecto funcional da proporcionalidade para poder aplicá-la com maior segurança e precisão.⁴³⁰

A *adequação* exige que a medida seja apta a realizar o fim pretendido, pouco importando que existam outros meios também aptos à sua consecução. Pode-se dizer que se trata de um critério negativo, pois a análise a ser feita no juízo de *adequação* visa estabelecer apenas se a medida se presta à finalidade pretendida, de forma que a invalidade da medida somente será reconhecida nesta etapa caso ela seja efetivamente alheia e irrelevante à sua realização.⁴³¹

No que diz respeito a normas tributárias extrafiscais, tem-se que o juízo de *adequação* é uma condição *sine qua non* de sua própria existência, pois lhes é intrínseca a existência de uma finalidade, conforme já analisado neste trabalho.⁴³² Assim, exemplificativamente, seriam inadequadas as normas tributárias inibitórias que impliquem em “inexpressivo incremento da

⁴²⁹ Sobre o caráter sequencial na análise das fases da proporcionalidade, de forma a que somente se passa à etapa subsequente caso a anterior seja superada, vide: SILVA, Virgílio Afonso da. Op. Cit., pp. 34-35.

⁴³⁰ “Existe aparente clareza quanto à circunstância de o postulado da proporcionalidade exigir o exame da adequação, da necessidade e da proporcionalidade em sentido estrito. Os meios devem ser adequados para atingir o fim. Mas em que consiste, precisamente, a adequação? Os meios escolhidos devem ser necessários dentre aqueles disponíveis. Mas o que significa ser necessário? As vantagens da utilização do meio devem superar as desvantagens. Mas qual o sentido de vantagens e relativamente ao *quê* e a *quem* elas devem ser analisadas? Enfim, os três exames envolvidos na aplicação da proporcionalidade só aparentemente são incontroversos. Sua investigação revela problemas que devem ser esclarecidos, sob pena de a proporcionalidade, que foi concebida para combater a prática de atos arbitrários, funcionar, paradoxalmente, como subterfúgio para a própria prática de tais atos”. ÁVILA, Humberto. Op. Cit., p. 205.

⁴³¹ Neste sentido: FOLLONI, André. Isonomia na Tributação Extrafiscal. In *Revista Direito GV*, São Paulo, v. 10, jan./jun. 2014, p. 214. Interessante a rejeição realizada por Robert Alexy de vincular a adequação e “ponto máximo” de realização: ALEXY, Robert. Op. Cit., pp. 588-590. Corroborando tal posicionamento, Virgílio Afonso da Silva se posiciona da seguinte maneira: “A exigência completa do fim é contraproducente, já que dificilmente é possível saber com certeza, de antemão, se uma medida realizará, de fato, o objetivo a que se propõe”. SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos Fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 169. Em sentido contrário, sustentando que tal análise controle é simplesmente desnecessária, não tendo “nenhuma importância dogmática” e fazendo uma proposta de “reconstrução” da adequação: LAURENTIIS, Lucas Catib de. Op. Cit., pp. 210-217.

⁴³² Tópico 1.4.

carga tributária, inapto para reduzir ou coibir as condutas submetidas à tributação”,⁴³³ bem como benefícios fiscais que sejam irrisórios a ponto de simplesmente não estimular os contribuintes em direção à conduta pretendida. Finalmente, por mais óbvio que possa parecer, serão inadequados os benefícios fiscais que visem o estímulo a condutas ilícitas, visto que é intrínseco aos tributos a sua vinculação com fatos lícitos.⁴³⁴

A constatação da inadequação absoluta da medida é relativamente simples e impõe poucas dificuldades, sendo de maior interesse e importância a chamada inadequação relativa, ou seja, situações em que a finalidade pretendida é promovida pela norma, mas apenas em reduzida medida. Em tais situações, quando houverem outras medidas que promovam em maior medida a finalidade ou quando a finalidade for promovida apenas de forma ocasional ou acidental, estar-se-á diante de medida constitucionalmente ilegítima.⁴³⁵

Esmiuçando a análise de *adequação*, Humberto Ávila expõe que sua compreensão exige a resposta a “três perguntas fundamentais: O que significa um meio ser adequado à realização de um fim? Como deve ser analisada a relação de adequação? Qual deve ser a intensidade de controle das decisões adotadas pelo Poder Público?”.⁴³⁶

Relativamente ao primeiro questionamento (O que significa um meio ser adequado à realização de um fim?), expõe o autor que a análise da relação existente entre meios e fins pode se dar em três aspectos: quantitativo (intensidade); qualitativo (qualidade); e probabilístico (certeza). Isso significa dizer, respectivamente: que um meio pode promover mais, menos ou igualmente um fim em relação a outro meio; que um meio pode promover melhor, pior ou igualmente um fim em relação a outro meio; que um meio pode promover com maior, menor ou igual certeza um fim do que outro meio.⁴³⁷

O ponto é relevante, pois evidencia que a comparação entre meios não necessariamente se dá no mesmo nível de análise, afinal, um meio pode ser mais intenso que outro, mas menos

⁴³³ VELLOSO, Andrei Pitten. Op. Cit., p. 311.

⁴³⁴ Andrei Pitten Velloso sintetiza as características da *adequação* em medidas extrafiscais com percuciência. Ainda que tenha focado nas medidas extrafiscais inibitórias, ao invés das medidas beneficiadoras ou incentivadoras, suas conclusões são pertinentes para o que se está a analisar, na medida em que ressaltam a necessidade da manutenção da “estrutura típica dos tributos” e sua vinculação com a licitude da conduta: “Com respeito à aptidão jurídica das medidas tributárias extrafiscais, pode-se concluir que: a) é necessário manter a estrutura típica dos tributos até mesmo na imposição extrafiscal, preservando os seus fins arrecadatórios, ainda que em caráter secundário; b) a despeito de ser permitido estabelecer tributos com a finalidade de reduzir a prática de condutas socialmente indesejáveis, não se pode fazê-lo para tornar totalmente proibitiva a prática de condutas lícitas ou para penalizar condutas ilícitas; c) são, portanto, ilegítimos os tributos estranguladores ou sancionadores”. VELLOSO, Andrei Pitten. Op. Cit., p. 313.

⁴³⁵ Ibidem.

⁴³⁶ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 15ª Ed., rev., atual. e ampl, 2014, p. 208.

⁴³⁷ Ibidem, p. 209.

provável. Assim, justamente por conta de tal complexidade é que a exigência de *adequação* implica não na exigência de que a Administração se valha do meio mais intenso, melhor ou mais provável, mas apenas que se valha de um meio que “simplesmente” promova o fim pretendido.⁴³⁸

Assim o é, pois: (1) nem sempre é possível saber qual o meio mais intenso, melhor e mais seguro na realização do fim pretendido; (2) faz-se necessário respeitar a liberdade do Administrador no exercício de suas funções, não somente como exigência do sistema de separação dos Poderes, como também por ser uma exigência prática à gestão pública, sob pena de engessar toda a Administração por necessidade de revisões infinitas de todos os aspectos possíveis de cada decisão tomada visando a promoção de finalidades; (3) exigir sempre a adoção do meio mais intenso, melhor e mais seguro impede a análise de outros fundamentos que podem se fazer relevantes no caso concreto.⁴³⁹

Relativamente ao segundo questionamento (Como deve ser analisada a relação de adequação?), expõe o autor que a *adequação* pode ser analisada em três dimensões: abstração/concretude; generalidade/particularidade; antecedência/posteridade. Respectivamente: exige-se que a medida seja apta à promoção do fim em abstrato ou concretamente, ou seja, contenta-se com a sua realização hipoteticamente ou apenas se a finalidade for efetivamente alcançada; exige-se que a medida seja apta à promoção da finalidade na maioria dos casos, ou apenas se contemplar todos os casos individualmente considerados; exige-se que a medida seja apta à promoção da finalidade pretendida quando da sua instituição ou quando do seu escrutínio futuro, de forma que se avalia a situação sob a perspectiva do Administrador no momento em que a decisão foi tomada ou no momento em que a adequação da medida está sendo julgada.⁴⁴⁰

Neste ponto, não é possível responder categoricamente ao questionamento de forma abstrata, sendo necessária a análise do caso concreto. Assim o é, pois, como bem explica o autor, quanto a medidas visando uma generalidade de casos, tem-se que deve a mesma ser

⁴³⁸ Ibidem. Neste sentido decidiu o STF no caso aqui já referido (nota 421) em que se declarou a inconstitucionalidade de lei que exigia um atestado “de capacidade intelectual e profissional e de boa conduta” de corretores de imóveis para o exercício da profissão, visto que o meio elegido (atestado) era “simplesmente” inadequado para a promoção da finalidade pretendida (regulamentação e controle da profissão). Em outra oportunidade o STF decidiu pela proporcionalidade e, conseqüentemente, pela constitucionalidade da obrigatoriedade do exame da Ordem dos Advogados do Brasil – OAB para o exercício da profissão, entendendo-se que o meio (realização de prova técnica) é “simplesmente” adequado para a finalidade pretendida (averiguação de condições mínimas para o exercício da advocacia). Vide: RE 603583, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 26/10/2011, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-102 DIVULG 24-05-2012 PUBLIC 25-05-2012 RTJ VOL-00222-01 PP-00550

⁴³⁹Ibidem, pp. 209-210.

⁴⁴⁰Ibidem, pp. 210-211.

abstrata e genérica, visando lhe reconhecer e resguardar um maior alcance. Todavia, quando se analisa casos individuais, a exigência deve ser que a medida seja concreta e particular, visto que se trata de meio especificamente direcionado.

Independentemente do caso, sustenta o autor que a medida deve ser avaliada a partir do momento da escolha do meio pelo Administrador, sob pena de lhe exigir um impossível exame futuroológico. Tal posicionamento, todavia, parece ignorar a possibilidade de que uma medida seja adequada quando da sua promulgação, mas se torne inadequada com o transcurso de tempo, de forma que se tem que a dimensão de antecedência/posteridade é irrelevante. Com efeito, pouco importa o momento em que se afere da adequação da medida interventiva, pois ela pode ser inadequada desde a sua gênese ou se tornar inadequada posteriormente, momento a partir do qual a sua inconstitucionalidade deverá ser reconhecida.⁴⁴¹

Finalmente, relativamente ao terceiro questionamento (Qual deve ser a intensidade de controle das decisões adotadas pelo Poder Público?), expõe o autor que há dois níveis de controle: um forte e um fraco. “Num modelo forte de controle qualquer demonstração de que o meio não promove a realização do fim é suficiente para declarar a invalidade da atuação administrativa. Num modelo fraco apenas uma demonstração objetiva, evidente e fundamentada pode conduzir à declaração de invalidade da atuação administrativa”. Sublinha-se que o autor sustenta que deve prevalecer o modelo fraco.⁴⁴²

Isso porque “o princípio da separação dos Poderes exige um mínimo de autonomia e independência no exercício das funções legislativa, administrativa e judicial”⁴⁴³, de forma que não é dado ao órgão de controle se imiscuir nas funções do Administrador Público e escolher outro meio que lhe pareça melhor sem um bom motivo para tanto.

Superando-se o teste de *adequação*, a medida deve passar pelo exame da *necessidade*, em que se compara a medida em análise com outros meios também adequados ao fim proposto, buscando-se averiguar qual deles impõe o menor nível de restrição aos direitos fundamentais atingidos pela medida. Robert Alexy se refere à *necessidade* como o “mandamento do meio menos gravoso”.⁴⁴⁴

Significa dizer que somente faz sentido cogitar o exame da *necessidade* quando haja meios alternativos à realização do fim, de forma que tal teste se operacionaliza em etapas: (1) a existência de meios alternativos à realização da finalidade pretendida; (2) a identificação da

⁴⁴¹ Neste sentido, LAURENTIIS, Lucas Catib de. Op. Cit., pp. 219-220.

⁴⁴² ÁVILA, Humberto. Op. Cit., p. 212.

⁴⁴³ Ibidem.

⁴⁴⁴ ALEXY, Robert. Op. Cit., pp. 116-117.

intensidade com que a medida em análise realiza a finalidade pretendida (noutros termos, a identificação de sua *adequação*); (3) a identificação da intensidade da restrição da medida nos bens jurídicos contrapostos.⁴⁴⁵

Caso se constate a existência de meio alternativo que seja pelo menos igualmente adequado, mas menos gravoso nas suas restrições a direitos, estar-se-á diante de medida inconstitucional por lesá-los de forma desnecessária. Noutros termos, tem-se que o teste da *necessidade* “é baseado na premissa de que a utilização dos meios legais é necessária tão somente se aquela finalidade não puder ser alcançada através do uso de outro meio (hipotético) que pudesse igualmente satisfazer adequadamente à finalidade, com uma restrição menor dos direitos fundamentais envolvidos”.⁴⁴⁶

Embora de fácil compreensão teórica, a *necessidade* traz em si enormes dificuldades práticas, pois, conforme visto, diferentes meios promovem seus respectivos fins em diferentes aspectos (qualitativo, quantitativo e probabilístico), o que traz complicações no que diz respeito à forma e aos critérios de comparação, como muito bem elucida Humberto Ávila:

Um meio não é, de todos os pontos de vista, igual a outro. Em alguma medida, e sob algum ponto de vista, os meios diferem entre si na promoção do fim. Uns promovem o fim mais rapidamente, outros mais vagarosamente; uns com menos dispêndios, outros com mais gastos; uns são mais certos, outros mais incertos; uns são mais simples, outros mais complexos; uns são mais fáceis, outros mais difíceis, e, assim, sucessivamente. Além disso, a distinção entre os meios será em alguns casos evidente; em outros, obscura. Por último, mas não por fim: alguns meios promovem mais o fim em exame, e também os outros com ele relacionados, enquanto outros meios promoverão em menor intensidade o fim em exame, mas com mais intensidade outros cuja promoção também é determinada pelo ordenamento jurídico.⁴⁴⁷

Diante de tantas dificuldades na comparação, dado os vários aspectos que meios alternativos podem ser comparados visando aferir sua *adequação*, é que se tem que uma vez mais o controle a ser feito sobre atos estatais interventivos deve priorizar a escolha realizada pela autoridade competente. Com efeito, caso se autorizasse a declaração de inconstitucionalidade de qualquer medida apenas porque em algum nível ou em algum aspecto outra medida alternativa promova melhor a finalidade pretendida, a verdade é que medida nenhuma resistiria ao controle da *necessidade*.⁴⁴⁸

A rigor, é possível falar em níveis de controle da *necessidade*, de forma que a análise quanto à existência de medidas adequadas alternativas variará conforme parâmetros constantes

⁴⁴⁵ SILVA, Virgílio Afonso da. Op. Cit., p. 171; ÁVILA, Humberto. Op. Cit., p. 214.

⁴⁴⁶ LEÃO, Martha Toríbio. Op. Cit., p. 142.

⁴⁴⁷ ÁVILA, Humberto. Op. Cit., p. 214.

⁴⁴⁸ Ibidem, p. 215.

da própria Constituição Federal.⁴⁴⁹ Dentre tais parâmetros, o primeiro a ser verificado é se há reserva de lei, seja qualificada ou simples, quanto à matéria em análise.

Isso porque, enquanto a existência de reserva de lei implica num maior espectro de autonomia ao ente competente para disciplinar a respectiva matéria, de forma a exigir um menor grau de justificação argumentativa, a ausência de reserva de lei implica em a intervenção não ter sido pré-autorizada pelo constituinte, de forma a atrair um nível maior de sindicância.⁴⁵⁰ Trata-se de agregar parâmetros dogmáticos à *necessidade*, de forma que “a intervenção em um direito com reserva simples será, em regra, menos intensa que a restrição em um direito com reserva qualificada que, por sua vez, na escala de intensidade, se encontra abaixo da gravidade da intervenção realizada em direitos sem reserva”.⁴⁵¹

Um segundo critério diz respeito à preponderância de critérios objetivos sobre critérios subjetivos, parâmetro decorrente diretamente do referido Caso das Farmácias. Com efeito, deve se dar preferência a medidas interventivas que tenham por base critérios objetivos (tais como dados percentuais, qualificação técnica de agentes e profissionais, etc.) do que medidas que tenham por base critérios subjetivos (opiniões e posicionamentos pessoais ou características insuperáveis quanto às quais os agentes não tenham ingerência), pois “distinguir com base em aspectos pessoais quando era possível realizar a mesma operação utilizando características objetivas é, assim, uma intervenção desnecessária, e, por isso, inconstitucional”.⁴⁵²

Finalmente, outro parâmetro interessante a ser levado em consideração diz respeito a “dados empíricos e práticos”, de forma a se “verificar se a intervenção estatal está, ou não, de acordo com a orientação jurisprudencial que trata da matéria”.⁴⁵³ A intenção é dar preponderância à estabilização e à continuidade das relações público-privadas, de forma a preferir as medidas interventivas que estejam de acordo com o histórico de tratamento já estabelecido.⁴⁵⁴

⁴⁴⁹ LAURENTIIS, Lucas Catib de. Op. Cit., p. 238.

⁴⁵⁰ “Se uma intervenção em um direito fundamental sem reserva exige maiores requisitos e justificativas, a regulamentação do exercício de direitos com reserva simples apresentará o menor grau de exigência argumentativa. Entre esses extremos, os direitos fundamentais com reserva qualificada apresentarão graus variados de exigência para a intervenção no conteúdo protegido, em função da amplitude da cláusula de reserva prevista pelo texto constitucional: quanto mais amplas e variadas as hipóteses de restrição admitidas, menores serão os requisitos para a intervenção no conteúdo protegido. Nesse caso, em um primeiro momento a amplitude do parâmetro constitucional restritivo permite que se cogite de um maior número de restrições possíveis, do que resulta uma maior quantidade de medidas substitutivas a serem consideradas e, conseqüentemente, uma maior intensidade da necessidade”. (Ibidem, pp. 238-239).

⁴⁵¹ Ibidem, pp. 239-240.

⁴⁵² Ibidem, p. 241.

⁴⁵³ Ibidem.

⁴⁵⁴ “Julgamentos constantes e jurisprudências sedimentadas criam expectativas de continuidade. Esse é um dos fundamentos desse parâmetro de orientação: comparativamente, a intervenção estatal que esteja de acordo com tal prática será menos intensa e deve ter preferência à medida que contrarie essa orientação jurisprudencial. [...] Nesse

Significa dizer que a declaração de inconstitucionalidade da medida por conta do teste da *necessidade* deve ser realizada conforme alguns parâmetros oferecidos pelo próprio texto constitucional. De forma alguma os parâmetros aqui expostos devem ser tidos como definitivos, sem prejuízo algum a que outros sejam identificados e complementados, no intuito de construir uma estrutura dogmática ainda maior à *necessidade*.

Assim, via de regra, apenas nos casos em que se constate meio alternativo que de forma clara se mostre mais *adequado* à promoção da finalidade pretendida, é que a medida interventiva sucumbirá ao teste da *necessidade*. Esta não pode servir de subterfúgio para que se substitua a medida estatal apenas com base em opiniões pessoais de quem a avalia, mas deve ter em mente as hipóteses já previstas no próprio texto constitucional em que se autoriza uma maior esfera de ingerência interventiva, a preponderância de critérios objetivos à critérios subjetivos de discriminação e o respeito à integridade da jurisprudência constitucional, de forma a preponderar a continuidade das balizas já estabelecidas nas relações público-privadas.⁴⁵⁵

O teste da *necessidade* tem especial importância no que diz respeito ao objeto do presente trabalho, pois quando se está analisando a proporcionalidade de benefícios fiscais se faz necessário comparar tal medida com outros meios não tributários, mas igualmente adequados para a consecução da finalidade pretendida.⁴⁵⁶ Com efeito, a instituição de benefícios fiscais é uma alternativa que visa à realização de políticas públicas e das finalidades constitucionalmente estabelecidas, mas não é a única. Assim como o Poder Público pode atuar por meio de uma renúncia de receitas, pode também atuar incorrendo em despesas, o que precisa ser analisado caso a caso para se aferir a proporcionalidade da medida.

O ponto vai bem exposto por Martha Toríbio Leão:

No que tange às normas tributárias indutoras, será preciso analisar se não existem outros meios igualmente adequados, mesmo não tributários, que se prestem à realização daquela finalidade sem causar tamanha restrição aos direitos de propriedade, de liberdade, de igualdade e da capacidade contributiva dos

caso, a necessidade age como fator acidental de estabilização da jurisprudência sedimentada: a intervenção que, podendo manter a orientação interpretativa fixada pelos tribunais, contrarie esse parâmetro será uma intervenção desnecessária e inconstitucional". (Ibidem).

⁴⁵⁵ Caso célebre e muito referido pela doutrina diz respeito a julgamento do STF em que foi deferido pedido de *habeas corpus* impetrado pelo paciente que seria o pai presumido de menor que respondia a ação de reconhecimento de filiação combinada com retificação de registro movida por terceiro que se pretendia pai biológico da criança. Na oportunidade, o paciente se valeu de *habeas corpus* visando não se submeter a teste de DNA, tendo se reconhecido o pedido face ao fato de que o próprio autor da ação poderia ele mesmo realizada o teste de DNA. O STF entendeu que o exame de DNA pelo autor da ação de investigação de paternidade seria uma alternativa igualmente adequada, mas menos restritiva que a submissão do réu a tal teste. Vide: HC 76060, Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Primeira Turma, julgado em 31/03/1998, DJ 15-05-1998 PP-00044 EMENT VOL-01910-01 PP-00130.

⁴⁵⁶ Sobre o ponto, vide: VELLOSO, Andrei Pitten. Op. Cit., pp. 314-316; LEÃO, Martha Toríbio. Op. Cit., pp. 142-143.

contribuintes. Assim, o teste envolve a consideração de outros meios hipotéticos, para averiguar se, caso existam, estes outros meios não poderiam alcançar a mesma realização da finalidade, através de uma limitação menos restritiva dos direitos dos contribuintes – sejam eles sujeitos a uma prestação pecuniária mais onerosa, ou a um tratamento tributário diferenciado com relação a outros sujeitos beneficiados por algum tipo de medida desoneratória.⁴⁵⁷

Sobre a importância de tal análise, Andrei Pitten Velloso aponta que “a tributação extrafiscal é, em princípio, meio *subsidiário* perante as medidas não fiscais”, de forma que “o legislador somente estará habilitado a estabelecer tributos ou normas extrafiscais quando as medidas não fiscais sejam inadequadas para promover eficazmente o fim ou impliquem restrições severas a direitos ou garantias constitucionais”.⁴⁵⁸ Significa dizer que a análise da *necessidade* da medida perante outras alternativas tributárias deve se dar apenas num segundo momento, quando superada a análise da pertinência da intervenção estatal por medidas extrafiscais perante alternativas não tributárias.⁴⁵⁹

Tal juízo de subsidiariedade deve ser vinculado à noção de neutralidade tributária, o que, todavia, carece de alguns esclarecimentos preliminares. Com efeito, não existe tributação neutra, pois toda norma tributária influencia na tomada de decisões dos seus destinatários, visto haver uma série de vieses e heurísticas que são correlacionados aos estímulos decorrentes da tributação.

Assim, a neutralidade tributária não busca que a intervenção estatal por meio de tributação não influencie seus destinatários nas suas tomadas de decisões, mas sim que vise ser o menos relevante possível na influência de comportamentos, evitando distorções nos mercados a prejudicar a otimização de alocação de recursos.⁴⁶⁰ Trata-se, portanto, de entender que a neutralidade tem a contribuir na verificação da legitimidade de intervenções estatais, mas que a mesma deve ser concebida de forma relativa, como um filtro a ser observado.⁴⁶¹ Daí porque se entende que o uso de tributos com finalidades extrafiscais deve ser sempre uma forma subsidiária de intervenção, carecendo da superação do filtro estabelecido pela neutralidade tributária.⁴⁶²

⁴⁵⁷ LEÃO, Martha Toríbio. Op. Cit., pp. 142-143.

⁴⁵⁸ VELLOSO, Andrei Pitten. Op. Cit., p. 314.

⁴⁵⁹ Ibidem, pp. 315-316.

⁴⁶⁰ Sobre o tema, vide: ZILVETI, Fernando Aurélio. Variações sobre o Princípio da Neutralidade no Direito Tributário Internacional. In *Direito Tributário Atual*, v. 19. Coord.: COSTA, Alcides Jorge; SCHOUERI, Luís Eduardo; BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. São Paulo: Dialética; Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT, 2005, p. 24-25.

⁴⁶¹ SANTOS, António Carlos dos. *Auxílios de Estado e Fiscalidade*. Coimbra: Almedina, 2005, p. 361.

⁴⁶² Neste sentido, vide: CALIENDO, Paulo. Extrafiscalidade Econômica: possibilidade e limites constitucionais. In *Revista de Direitos Fundamentais e Tributação*. v., 1, n. 1, p. 15.

Finalmente, superados os testes da *adequação* e da *necessidade*, faz-se necessário que a medida seja *proporcional em sentido estrito*, o que significa que a medida interventiva deve gerar mais vantagens do que desvantagens. Tal análise é representada pela “lei da ponderação” de Robert Alexy, segundo a qual “quanto maior é o grau da não realização ou da restrição a um princípio, tanto maior deve ser a importância da realização do outro”. Humberto Ávila sintetiza este controle com o seguinte questionamento: “O grau de importância da promoção do fim justifica o grau de restrição causado aos direitos fundamentais?”⁴⁶³

Veja-se, portanto, que no exame da *proporcionalidade em sentido estrito* não se questiona o nível de restrição que a medida interventiva gera sobre direitos fundamentais dos afetados, mas sim se tal intervenção se justifica face à finalidade pretendida. Trata-se de ponto muito bem percebido e esclarecido por Virgílio Afonso da Silva:

Para que uma medida seja reprovada no teste de proporcionalidade em sentido estrito, não é necessário que ela implique a não-realização de um direito fundamental. Também não é necessário que a medida atinja o chamado *núcleo essencial* de algum direito fundamental. Para que ela seja considerada desproporcional em sentido estrito, basta que os motivos que fundamentam a adoção da medida não tenham peso suficiente para justificar a restrição ao direito fundamental atingido. É possível, por exemplo, que essa restrição seja pequena, bem distante de implicar a não realização de algum direito ou de atingir seu núcleo essencial. Se a importância da realização do direito fundamental, no qual a limitação se baseia, não for suficiente para justificá-la, será ela desproporcional.⁴⁶⁴

Embora se trate de proposição de fácil apreensão teórica, a *proporcionalidade em sentido estrito* sofre muitas críticas por conta de uma falta de critérios precisos na análise casuística da relação custo-benefício das intervenções estatais.⁴⁶⁵ Pode-se dizer que se trata de uma análise utilitarista, pois o que se verifica em tal teste é se a restrição causada a direitos “vale à pena” face aos seus respectivos benefícios e resultados. Justamente por isso é que se reconhece se tratar “de um exame complexo, pois o julgamento daquilo que será considerado como vantagem e daquilo será contado como desvantagem depende de uma avaliação fortemente subjetiva”.⁴⁶⁶

⁴⁶³ ÁVILA, Humberto. Op. Cit., p. 216.

⁴⁶⁴ SILVA, Virgílio Afonso da. O Proporcional e o Razoável. In *Revista dos Tribunais*, v. 798, 2002, p. 41.

⁴⁶⁵ Sobre a falta de critérios objetivos e o subjetivismo atribuído à *proporcionalidade em sentido estrito*, interessante mencionar que Robert Alexy buscou construir esquemas de escalonamento de restrições, visando criar um regimento mais preciso na ponderação que se faz em tal teste, o que foi cunhado pelo referido autor como “fórmula peso”. Aprofundar a questão e verificar a suficiência da “fórmula peso” seria labor que transbordaria dos propósitos deste trabalho, de forma que se remete às seguintes obras para fins de referência: ALEXY, Robert. Op. Cit., p. 595 e ss.; ALEXY, Roberto. A Fórmula Peso. In *Constitucionalismos Discursivo*. Trad. e org.: Luís Afonso Heck. 4ª Ed., rev., Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, pp. 131-154.

⁴⁶⁶ ÁVILA, Humberto. Op. Cit., p. 216.

O teste da *proporcionalidade em sentido estrito* tem aplicação intuitiva no que diz respeito a normas concessivas de benefícios fiscais, visto que tais normas necessariamente criam tratamentos diferenciados entre contribuintes. Logo, visando buscar justificativas para tal discriminação, tem-se que “para se afirmar a constitucionalidade das normas extrafiscais, é imprescindível que os fins almejados tenham, na situação específica, peso mais acentuado que o do princípio da igualdade (e dos demais princípios eventualmente afetados)”⁴⁶⁷, sendo importante ter em mente que “esta restrição de direitos poderá acontecer tanto para o contribuinte que é objeto da norma, a partir de uma oneração, por exemplo, como também para aquele que se encontra fora do âmbito de aplicação da norma tributária indutora, quando se trata de um benefício fiscal, por exemplo”.⁴⁶⁸

Sobre tal controle, talvez o caso mais célebre em que foi utilizado pelo STF, referido por praticamente toda a doutrina que se debruçou sobre o exame da proporcionalidade no controle da constitucionalidade de normas, trata-se da declaração de inconstitucionalidade de lei paranaense que obrigava a pesagem de botijões de gás liquefeito de petróleo – GLP à vista dos consumidores em cada operação de venda, como forma de proteção contra fraudes.⁴⁶⁹ A fundamentação do acórdão permite verificar que os julgadores entenderam que as restrições causadas aos princípios da livre iniciativa e da propriedade privada, decorrentes do ônus excessivo às empresas de comercialização de GLP – que precisariam dispor de uma balança para cada veículo –, bem como quanto ao respectivo custo que seria simplesmente repassado aos consumidores, seriam desproporcionais face ao fim que se pretendia promover, consistente na proteção dos consumidores contra fraudes.

De todo o exposto é que se tem por demonstrada a enorme contribuição que a proporcionalidade tem a oferecer no controle de constitucionalidade de normas em geral e, para o que aqui interessa, no que diz respeito a normas concessivas de benefícios fiscais face seus impactos na livre iniciativa e na livre concorrência. Sua operacionalização por meio de etapas subsequentes e subsidiárias objetiva dar maior racionalidade e controle na sua aplicação, mas fato é que quando da sua aplicação pela jurisprudência pátria, nem sempre a sua estrutura aqui apresentada é respeitada.

⁴⁶⁷ VELLOSO, Andrei Pitten. Op. Cit., p. 316.

⁴⁶⁸ LEÃO, Martha Toríbio. Op. Cit., p. 144.

⁴⁶⁹ ADI 855, Relator(a): Min. OCTAVIO GALLOTTI, Relator(a) p/ Acórdão: Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 06/03/2008, DJe-059 DIVULG 26-03-2009 PUBLIC 27-03-2009 EMENT VOL-02354-01 PP-00108.

Com efeito, desde a década de 1950 a proporcionalidade é utilizada pelo STF no controle de atos estatais⁴⁷⁰ como, por exemplo, no que diz respeito à divisão equitativa do pagamento de custas judiciais,⁴⁷¹ a relação entre a remuneração paga na atividade do servidor e os proventos pagos aos aposentados⁴⁷² ou a relação entre a base de cálculo e a alíquota de um imposto.⁴⁷³ Da mesma forma, em casos mais recentes e célebres, foi utilizada como razão de decidir no julgamento dos casos relativos ao Estatuto do Desarmamento,⁴⁷⁴ a pesquisas científicas com células-tronco⁴⁷⁵ e em casos envolvendo a legitimidade da criação de novos municípios como, por exemplo, o Município de Luís Eduardo Magalhães, no Estado da Bahia.⁴⁷⁶

Embora salutar, o uso da proporcionalidade pelo STF para o controle de atos estatais interventivos em direitos fundamentais dos particulares, faz-se necessário reconhecer que seu uso não se atém à sua estrutura e dogmática, de forma que “a invocação da proporcionalidade é, não raramente, um mero recurso a um *tópos*, com caráter meramente retórico, e não sistemático”.⁴⁷⁷ Diz-se isso, pois não consta na jurisprudência do STF uma análise das etapas aqui expostas, de forma que, via de regra, o controle dos atos estatais interventivos não expõe fundamentação quanto à *adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito*, impossibilitando uma efetiva sindicância das suas razões de decidir. Isso incorre em posicionamentos que mais parecem subjetivos do próprio julgador do que um posicionamento estruturado e passível de ser intersubjetivamente compartilhado por uma fundamentação razoável.⁴⁷⁸

⁴⁷⁰ Para uma reconstrução da evolução histórica da proporcionalidade na jurisprudência do STF, apontando a década de 1950 como seu marco inicial, vide: LAURENTIIS, Lucas Catib de. Op. Cit., pp. 101-131.

⁴⁷¹ RE 39167, Relator(a): Min. LAFAYETTE DE ANDRADA, Segunda Turma, julgado em 11/11/1958, DJ 15-01-1959 PP-00631 EMENT VOL-00374-03 PP-01089.

⁴⁷² STF, RE 79.719-SP, rel. Min. Lafayette de Andrade, j. 2.12.1955.

⁴⁷³ STF, RMS 1.936-DF, rel. Min. Nelson Hungria, j. 5.11.1953.

⁴⁷⁴ ADI 3112, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Tribunal Pleno, julgado em 02/05/2007, DJe-131 DIVULG 25-10-2007 PUBLIC 26-10-2007 DJ 26-10-2007 PP-00028 EMENT VOL-02295-03 PP-00386 RTJ VOL-00206-02 PP-00538.

⁴⁷⁵ ADI 3510, Relator(a): Min. AYRES BRITTO, Tribunal Pleno, julgado em 29/05/2008, DJe-096 DIVULG 27-05-2010 PUBLIC 28-05-2010 EMENT VOL-02403-01 PP-00134 RTJ VOL-00214-01 PP-00043.

⁴⁷⁶ ADI 2240, Relator(a): Min. EROS GRAU, Tribunal Pleno, julgado em 09/05/2007, DJe-072 DIVULG 02-08-2007 PUBLIC 03-08-2007 DJ 03-08-2007 PP-00029 EMENT VOL-02283-02 PP-00279.

⁴⁷⁷ SILVA, Virgílio Afonso da. O Proporcional e o Razoável. In *Revista dos Tribunais*, v. 798, 2002, p. 26.

⁴⁷⁸ Virgílio Afonso da Silva afirma que “o raciocínio aplicado costuma ser muito mais simplista e mecânico. Resumidamente: a constituição consagra a regra da proporcionalidade; o ato questionado não respeita essa exigência; o ato questionado é inconstitucional”. (Ibidem, p. 27). Ainda, analisando especificamente o ponto com base em alguns dos julgados acima referidos, vide: LOPES, Karina Nathércia Sousa. *Princípio da Proporcionalidade: questionamentos sobre sua consistência e riscos do uso retórico do Supremo*. 3ª Ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.

A jurisprudência do STF ora se vale parcialmente das etapas da proporcionalidade acima analisadas (ou sequer delas se vale),⁴⁷⁹ ora se refere à proporcionalidade e à razoabilidade como se fossem a mesma coisa,⁴⁸⁰ o que é ponto altamente controverso na doutrina.⁴⁸¹ Com efeito, “ainda que o STF se refira frequentemente ao princípio da proporcionalidade, essa referência é tecnicamente incorreta”, de forma que “na jurisprudência do STF não se encontram maiores subsídios para o desenvolvimento da discussão da regra da proporcionalidade no Brasil”.⁴⁸²

Isso, todavia, não deve ser compreendido como um desestímulo ao uso da proporcionalidade como um limite às normas interventivas em direitos fundamentais, especialmente, para o que aqui interessa, relativamente a normas tributárias concessivas de benefícios fiscais e seus impactos econômicos. Com efeito, conforme visto, são diversos os conflitos entre direitos que podem surgir em decorrência de tais normas, de forma que a sua instituição deve ser cuidadosa e criteriosa, sob pena de restar inconstitucional por não se adequar aos testes de *adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito*.

Embora verdade que a proporcionalidade seja muitas vezes utilizada de forma atécnica (como um subterfúgio retórico para que se faça valer posicionamentos pessoais, ao invés de submeter a norma em análise ao controle estrutural ora exposto),⁴⁸³ isso de forma alguma ofusca a valia que o controle em questão tem na temática do presente trabalho, sendo função dos órgãos

⁴⁷⁹ Exemplificativamente, na ADI 855, em que se declarou a inconstitucionalidade de lei paranaense que determinada a pesagem de botijões de GLP perante os consumidores, apesar de haver manifestação quanto à valia da medida face as restrições por si impostas, típico controle da *proporcionalidade em sentido estrito*, não consta do julgado a verificação de sua *adequação* ou *necessidade*.

⁴⁸⁰ Neste sentido, vide fundamentação constante da ADI 1407-2: O princípio da proporcionalidade - que extrai a sua justificação dogmática de diversas cláusulas constitucionais, notadamente daquela que veicula a garantia do substantive *due process of law* - acha-se vocacionado a inibir e a neutralizar os abusos do Poder Público no exercício de suas funções, qualificando-se como parâmetro de aferição da própria constitucionalidade material dos atos estatais. A norma estatal, que não veicula qualquer conteúdo de irrazoabilidade, presta obséquio ao postulado da proporcionalidade, ajustando-se à cláusula que consagra, em sua dimensão material, o princípio do substantive *due process of law* (CF, art. 5º, LIV). (ADI 1407 MC, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 07/03/1996, DJ 24-11-2000 PP-00086 EMENT VOL-02013-10 PP-01974).

⁴⁸¹ Adentrar na caracterização da razoabilidade e analisar da sua distinção para com a proporcionalidade é questão que não será aprofundada, por se entender que não diz com o foco do presente ponto, que é a demonstração da proporcionalidade na concessão de benefícios fiscais, como um limite material, face seus impactos nos princípios da livre iniciativa e livre concorrência. Ainda assim, para fins de referência, entendendo que razoabilidade e proporcionalidade são institutos diferentes entre si, cada qual com função própria, posicionamento este do qual se pactua, vide: SILVA, Virgílio Afonso da. Op. Cit., pp. 23-50; ÁVILA, Humberto. Op. Cit., pp. 194-203 e 219-223. Entendendo pela identidade de ambos institutos: BARROSO, Luis Roberto. Os Princípios da Razoabilidade e da Proporcionalidade no Direito Constitucional. In *Revista dos Tribunais - Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política*, 23 (1998), p. 69; BARROS, Suzana de Toledo. *O Princípio da Proporcionalidade e o Controle de Constitucionalidade das Leis Restritivas de Direitos Fundamentais*. 2ª Ed. Brasília: Brasília Jurídica, 2000, p. 57. Entendendo que a razoabilidade seria uma etapa da própria proporcionalidade, reconhecendo-lhe função específica, mas não existência autônoma: LAURENTIIS, Lucas Catib de. Op. Cit., pp. 199-208.

⁴⁸² SILVA, Virgílio Afonso da. Op. Cit., p. 27.

⁴⁸³ Vide: LOPES, Karina Nathércia Sousa. Op. Cit., especialmente pp. 85-111.

juizadores analisarem a constitucionalidade de tais intervenções também sob à ótica da restrição à liberdade econômica, para o quê, conforme visto, a proporcionalidade muito tem a contribuir.

Fazer tal afirmação beira o desnecessário, visto que tal controle (ainda que impreciso em certos momentos) é feito pelo STF desde a década de 1950. A questão se torna pertinente, contudo, quando se deixa de questionar *se* tal controle é possível para questionar *em que medida* ele é legítimo. Com efeito, conforme exposto, em várias situações o controle a ser exercido pela proporcionalidade deve ser um controle fraco, sob pena de o Judiciário se imiscuir nas funções dos demais Poderes. Todavia, este nem sempre é o caso.

Humberto Ávila elenca quatro critérios a justificar um controle forte do Judiciário quanto à proporcionalidade de medidas interventivas, de forma que o controle será tanto mais exigente quanto maiores forem: (1) as condições para que o Poder Judiciário construa um juízo seguro a respeito da matéria em análise; (2) a evidência de equívoco da premissa adotada como justificativa para a restrição a direitos em questão; (3) a restrição ao bem jurídico constitucionalmente protegido; (4) a importância do bem jurídico constitucionalmente protegido, seja pelo seu caráter de fundamento/suporte a outros direitos (por exemplo, liberdade, vida e igualdade), seja pela sua hierarquia constitucional (por exemplo, direitos fundamentais).⁴⁸⁴

Por outro lado, menores serão as exigências perante o Judiciário, de forma a atrair um controle fraco, quanto: (1) maiores forem as dúvidas e controvérsias sobre o efeito futuro da medida interventiva; (2) mais difíceis e técnicos forem os juízos necessários para a compreensão e disciplina da matéria pertinente à questão; (3) maior for o espaço de discricionariedade concedido à Autoridade Competente para disciplinar a matéria.⁴⁸⁵

Em síntese, quanto mais claro for o equívoco de premissas adotadas pelo Legislativo ou Executivo, mais graves e significativas forem as restrições decorrentes da medida e quanto mais hierarquicamente superiores forem os direitos restringidos pela medida interventiva (exemplificativamente, direitos fundamentais como a igualdade, a livre iniciativa e a livre concorrência, no caso de benefícios fiscais), mais forte deve ser o controle pelo Judiciário. Por outro lado, quanto mais complexo for o assunto e mais imprecisos e ambíguos forem os prognósticos relativamente à medida, menor deve ser o controle, preservando-se a esfera de discricionariedade da Autoridade Competente. Esta somente deve ser questionada mediante sólidos fundamentos a justificar o seu equívoco quando da tomada da decisão que originou a restrição que se esteja a analisar.

⁴⁸⁴ ÁVILA, Humberto. Op. Cit., p. 218.

⁴⁸⁵ Ibidem.

Assim, com tais esclarecimentos, acredita-se ter se justificado o controle ao conteúdo dos benefícios fiscais face a proporcionalidade de seus impactos sobre a livre iniciativa e livre concorrência, de forma a reconhecer uma significativa esfera de discricionariedade às autoridades competentes na sua concessão, mas ao mesmo tempo lhes ver estabelecidos limites, de forma que não é qualquer benefício, concedido injustificadamente a qualquer contribuinte, que deverá ser tido como legítimo, mas apenas aqueles que se mostrem *adequados, necessários e proporcionais em sentido estrito* quanto à realização de finalidades constitucionalmente estabelecidas face às respectivas restrições a direitos e garantias dos contribuintes que, porventura, se façam presentes em decorrência de tais normas tributárias.

3.3 O controle das finalidades e dos efeitos das normas concessivas como um *duplo controle* à efetividade dos benefícios fiscais

Conforme visto, as normas concessivas de benefícios fiscais são espécie do gênero das normas extrafiscais, instituídas, sempre e necessariamente, com um propósito claro e definido que não a mera arrecadação de valores aos cofres públicos. Tais desígnios não são de livre eleição pelo Administrador Público, pois devem contar com respaldo constitucional, podendo dizer respeito ao desenvolvimento nacional, redução de desigualdades regionais, resguardo do pacto federativo, promoção da igualdade e da livre iniciativa etc.

Portanto, a identificação da finalidade da norma concessiva de benefício fiscal é condição de sua validade. Sabendo-se que o princípio da isonomia rege o Sistema Constitucional Tributário pátrio, não se poderia simplesmente aceitar uma norma que concedesse tratamento favorecido a determinados contribuintes sem que haja uma justificativa igualmente constitucional para tal desiderato. Trata-se de uma imposição da força normativa da Constituição,⁴⁸⁶ pois não se pode simplesmente ignorar a existência da determinação constitucional da igualdade e de respeito à capacidade contributiva.

⁴⁸⁶ “Segundo o *princípio da força normativa da constituição* a solução dos problemas jurídico-constitucionais deve dar-se prevalência aos pontos de vista que, tendo em conta os pressupostos da constituição (normativa), contribuem para uma eficácia óptima da lei fundamental. Consequentemente, deve dar-se primazia às soluções hermenêuticas que, compreendendo a historicidade das estruturas constitucionais, possibilitam a ‘atualização’ normativa, garantindo, do mesmo pé, a sua eficácia e permanência.” CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7ª Ed., 5ª Reimpr. Coimbra: Almedina, 2008, p. 1226. Aproveita-se para fazer referência ao debate travado entre Ferdinand Lassale e Konrad Hesse. Contrapondo-se às reflexões desenvolvidas por Lassale, esforça-se Hesse por demonstrar que o desfecho do embate entre os fatores reais de Poder e a Constituição não há de verificar-se, necessariamente, em desfavor desta. A Constituição não deve ser considerada a parte mais fraca. Ressalta Hesse que a Constituição não significa apenas um pedaço de papel, como definido por Lassale. Existem pressupostos realizáveis (*realizierbare Voraussetzungen*), que, mesmo em caso de eventual confronto, permitem assegurar a sua força normativa. A conversão das questões jurídica (*Rechtsfragen*)

Por óbvio que não se está a afirmar a vedação da concessão de benefícios fiscais, mas apenas que a adoção de tal expediente demanda a evidenciação do que se pretende alcançar. Em raciocínio análogo, Martha Toríbio Leão esclarece que perquirir sobre a eficácia da norma tributária indutora se faz necessário como forma de resguardo à capacidade contributiva, pois é somente a partir da constatação dos motivos de sua “relativização” que se torna possível aferir da sua legitimidade, senão vejamos:

Assim, a eficácia da finalidade indutora é fundamental para que se justifique a sua própria existência, sob pena de que esse tipo de justificativa sirva como uma autorização irrestrita para a adoção de medidas tributárias que se afastem da capacidade contributiva, sem, contudo, cumprirem seus objetivos de alterar o quadro social ou econômico vigente, o que pode transformá-las em medidas meramente arrecadatórias.⁴⁸⁷

Com efeito, conforme apontado pela autora em alguns de seus escritos, a preocupação com a finalidade das normas tributárias extrafiscais é tema que, tradicionalmente, não mereceu a atenção da doutrina tributária nacional, visto que “defendia um estudo mais voltado para a norma, e não para questões atinentes a suas finalidades e efeitos, acepções fundamentais quando nos referimos às normas tributárias extrafiscais”.⁴⁸⁸ Trata-se a extrafiscalidade, portanto, de tema que embora estudado desde há muito tempo, apenas recentemente recebe a atenção devida no que diz respeito a todas suas implicações e consequências.

Não se procederá com uma exposição exaustiva da crítica à postura descritivista que a doutrina tributária adotou por largo período no Brasil, pois tal empreendimento seria transbordar em muito dos limites deste trabalho. Necessário apontar, contudo, que o conhecimento científico do Direito deve ir além da mera análise descritiva de normas legais, perquirindo suas consequências e motivos.⁴⁸⁹

As normas concessivas de benefícios fiscais são feliz exemplo da necessidade de superação do paradigma descritivista, visto que seu estudo carece da análise de suas

em questões de poder (*Machtfragen*) somente há de ocorrer se esses pressupostos não puderem ser satisfeitos. HESSE, Konrad. **A força normativa da constituição**. Porto Alegre: Safe, 1991.

⁴⁸⁷ LEÃO, Martha Toríbio. *Controle da Extrafiscalidade*. São Paulo: Quartier Latin; Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT, 2015, p. 120.

⁴⁸⁸ LEÃO, Martha Toríbio. Extrafiscalidade: entre finalidade e controle. In: LOBATO, Valter de Souza (coord.). *Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance*. Belo Horizonte: Fórum, 2017. p. 168.

⁴⁸⁹ Com efeito, o assunto é deveras amplo para ser abordado neste trabalho, já tendo sido muito bem desenvolvido por doutrina de escol. Neste sentido, veja-se os seguintes trabalhos: FERREIRA NETO, Arthur Maria. *Por uma Ciência Prática do Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2016; ÁVILA, Humberto. Função da ciência do direito tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 29, p. 181-204, 2013; FOLLONI, André. *Ciência do Direito Tributário no Brasil: crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges*. São Paulo: Saraiva, 2013.

consequências econômicas e políticas para além das jurídicas.⁴⁹⁰ A concessão de benefícios fiscais tem repercussões em muitas searas para além das fronteiras tradicionais do Direito, impondo-lhe, portanto, uma crise paradigmática e a necessidade de realinhar seus limites e ferramental.⁴⁹¹

Considerando-se que a análise da finalidade da norma concessiva de benefício fiscal é uma imposição de resguardo à ordem tributária, pois somente assim se poderá aferir de sua compatibilidade com outros princípios, como a livre iniciativa, livre concorrência, capacidade contributiva, isonomia tributária etc., é que se pode afirmar que “necessariamente haverá de ser examinada a potencial realização dos desígnios da norma (finalidade) e a concreta realização dos desígnios da norma (efeitos).”⁴⁹²

Há, portanto, uma dupla análise a ser feita: uma prévia, que diz respeito à *finalidade* pretendida pela norma no momento de sua instituição; outra posterior, que diz respeito aos *efeitos* da norma posteriormente à sua entrada em vigor. É um *duplo controle*, como bem destacado, uma vez mais, por Martha Toríbio Leão:

[...] o que se pretende é um duplo controle sobre as normas tributárias extrafiscais. De um lado, um controle de finalidade, vinculado à sua mera edição, para que se verifique a legitimidade do fim extrafiscal, a pertinência do critério de discriminação adotado e a proporcionalidade da restrição dos demais princípios envolvidos. De outro lado, um controle permanente de eficácia, vinculado aos efeitos concretos produzidos pela norma, para que se verifique se, no plano fático, a norma se mostrou apta para produção dos efeitos visados e, portanto, se ela se mostra eficaz e proporcional ante a utilização instrumental do tributo para este fim.⁴⁹³

O *duplo controle* se dá a partir do cumprimento, pela Autoridade Pública, de alguns deveres relativamente à concessão de benefícios fiscais, quais sejam: (i) o dever de indicar claramente os fundamentos e objetivos constitucionais que sirvam de suporte à benesse; (ii) o dever de expor as metas que se almejam com o incentivo, com delimitação temporal e quantitativa das expectativas; (iii) o dever de demonstrar que o incentivo é o melhor meio para atingir o fim pretendido; (iv) o dever de impor condições específicas a serem observadas pelos

⁴⁹⁰ DOTOLI, Richard Edward. *Efetividade Jurídica e Econômica: política fiscal tributária e a crise de 2008*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

⁴⁹¹ “[...] de tempos em tempos, novos casos e novos dados apresentam-se com uma complexidade inédita, razão pela qual se mostram refratários e incompatíveis com o modelo paradigmático em vigor, o que causa um abalo no mundo científico, instaurando, assim, um momento anômalo de crise. Instaura-se, com isso, a chamada crise paradigmática que exigirá a formulação de novas teorias científicas que, ao final, culminarão em um momento revolucionário da ciência em que um novo paradigma surgirá e passará a ser observado e seguido, majoritariamente, pela comunidade acadêmica.” FERREIRA NETO, Arthur Maria. Op. Cit., p. 111.

⁴⁹² SANTO, Samuel Sérgio do. O Controle dos Incentivos Fiscais à Luz do Direito e do Dever de Informação. In *Direito Tributário em Questão: Revista da Fundação Escola Superior de Direito Tributário – FESDT*. n. 10, Porto Alegre: FESDT, 2008, p. 95.

⁴⁹³ LEÃO, Martha. Op. Cit., p. 177-178.

contribuintes agraciados, de modo a efetivamente se alcançar o fim pretendido; e (v) o dever de demonstrar periodicamente os resultados do incentivo.⁴⁹⁴ São controles, veja-se, que devem ser feitos posteriormente à instituição do benefício, no sentido de verificar se tais deveres foram ou não observados, a ser desenvolvido, inclusive, perante o Poder Judiciário.

No que diz respeito ao controle de *finalidade*, trata-se de buscar identificar qual o objetivo que se pretendia alcançar no momento da promulgação da lei concessiva de benefício fiscal. Pode-se imaginar um benefício fiscal que vise incentivar determinado setor da economia muito importante na geração de empregos em certa região do país ou, ainda, a concessão de benefício visando estabelecer melhores condições de competitividade entre diferentes grupos de contribuintes como, por exemplo, produtores nacionais e importadores. A identificação da *finalidade* é fundamental não apenas para se perquirir da legitimidade do benefício fiscal, mas também para interpretar e solucionar eventuais discussões travadas relativas ao benefício, servindo como uma diretiva interpretativa.

Exemplificativamente, veja-se a série de benefícios concedidos pelo Governo Federal para importadores de determinados produtos e mercadorias durante o período de pandemia decorrente do COVID-19. Tais exonerações foram em grande parte justificadas pela necessidade de estímulo à importação de produtos e mercadorias identificados como importantes no combate à referida doença.⁴⁹⁵ Deixando-se de lado os outros controles desenvolvidos neste trabalho, no que diz respeito ao controle de *finalidade*, tem-se que este foi devidamente observado, visto que a partir da evidenciação da sua finalidade se torna possível perceber o seu alinhamento com os objetivos constitucionalmente prestigiados.

É neste contexto que a exposição de motivos surge como um elemento de fundamental relevância no controle de *finalidades* dos benefícios fiscais, pois evidencia o que se pretende com a instituição do benefício em questão. Trata-se, portanto, de um importantíssimo vetor hermenêutico que, entende-se, deveria ser obrigatório em todo ato normativo instituidor de benefícios fiscais e de observância obrigatória, também, quando da interpretação e aplicação da respectiva norma.

⁴⁹⁴ PINTO, Tibério Carlos Soares Roberto. Os Incentivos Fiscais Enquanto Instrumento para a Promoção da Igualdade Material entre Contribuintes. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 571.

⁴⁹⁵ Veja-se, por exemplo, a Resolução Camex n. 17, de 17 de março de 2020, que criou uma lista de produtos cujas alíquotas do Imposto de Importação foram temporariamente reduzidas a zero com o objetivo de facilitar o combate à pandemia do Corona Vírus. A lista criada pela Resolução Camex 17/2020 foi sistematicamente atualizada por resoluções subsequentes.

Embora o Judiciário não se veja vinculado à exposição de motivos dos atos normativos,⁴⁹⁶ são diversos os casos em que a exposição de motivos serviu de baliza interpretativa para análises de discussões envolvendo os mais diversos assuntos, cujos exemplos contribuem para ilustrar a sua importância no controle das *finalidades* de benefícios fiscais.

Ilustrativamente, veja-se o importante julgamento da Medida Cautelar na ADIN 4.048. Na oportunidade, o STF reviu seu posicionamento relativamente à possibilidade de exercício do controle abstrato de constitucionalidade de normas orçamentárias, deferindo a medida cautelar contra a MP 405/07, que abriu crédito orçamentário extraordinário em situação não amoldada às hipóteses autorizativas do uso de medida provisória pelo Presidente da República.⁴⁹⁷

Nas razões de decidir do acórdão, consta análise da exposição de motivos da Medida Provisória, analisando se a sua finalidade seria ou não compatível com as hipóteses de cabimento de tal expediente normativo. Constatou-se, assim, pela não verificação da hipótese de cabimento, deferindo-se a medida cautelar, conforme se verifica pelo seguinte trecho da ementa do julgado:

[...] A leitura atenta e a análise interpretativa do texto e da exposição de motivos da MP nº 405/2007 demonstram que os créditos abertos são destinados a prover despesas correntes, que não estão qualificadas pela imprevisibilidade ou pela urgência. A edição da MP nº 405/2007 configurou um patente desvirtuamento dos parâmetros constitucionais que permitem a edição de medidas provisórias para a abertura de créditos extraordinários.

É possível constatar na jurisprudência pátria exemplos também quanto à análise de benefícios fiscais. Caso interessante disse respeito à extensão subjetiva do crédito presumido de IPI concedido pela MP 674/94, previsto para contemplar os contribuintes produtores exportadores. No entendimento do Fisco, o benefício constante do art. 1º, da Lei 9.363/96 (fruto da conversão em lei da MP 1.484-27, consistente numa reedição da MP 674/94) deveria ser

⁴⁹⁶ São diversos os julgados dos tribunais pátrios neste sentido. Exemplificativamente, veja-se manifestação do Desembargador Federal Rômulo Pizzolatti, quando do julgamento da Apelação Cível n. 5003010-87.2016.4.04.7200: "certo que a exposição de motivos não passa de um texto que acompanha os projetos de lei e outras proposições de autoria do Poder Executivo, no qual esse explica a proposta e/ou expõe as razões de se editar a norma, ao Poder Legislativo. Ou seja, a exposição de motivos compõe o processo legislativo, mas não é elemento da norma e nem tampouco produz sobre essa qualquer efeito jurídico. Por essa razão, eventual incongruência entre a norma e a respectiva exposição de motivos não implica, per si, qualquer vício naquela" (TRF4, AC 5003010-87.2016.4.04.7200, SEGUNDA TURMA, Relator RÔMULO PIZZOLATTI, juntado aos autos em 22/03/2017).

⁴⁹⁷ ADI 4048 MC, Relator(a): GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 14/05/2008, DJe-157 DIVULG 21-08-2008 PUBLIC 22-08-2008 EMENT VOL-02329-01 PP-00055 RTJ VOL-00206-01 PP-00232.

interpretado restritivamente com fulcro no art. 111, I, do CTN, de forma que não contemplaria empresas que terceirizassem a industrialização do produto exportado.

Ou seja, somente fariam jus ao benefício as empresas que adquirissem os insumos à industrialização do produto exportado e o industrializassem por conta própria. Contrariamente a tal posicionamento, alguns contribuintes que terceirizavam a etapa de industrialização se entendiam contemplados pelo benefício, visto que seriam equiparados à figura do produtor para fins de incidência do IPI, pouco importando o fato de realizarem a industrialização por conta própria ou mediante a contratação de terceiro.

O assunto chegou ao STJ, que entendeu, a partir da exposição de motivos da Medida Provisória, que o benefício fiscal contempla também aqueles contribuintes que terceirizam a industrialização do produto que exportam, visto que a razão de ser do benefício seria “fomentar a exportação de produtos nacionais”, pouco importando se sua industrialização seria por meios próprios ou terceirizada. Pela relevância, transcreve-se trecho da ementa do RESP 436.625 – RS, que bem ilustra o ponto:

[...] 2. De acordo com a exposição de motivos da Medida Provisória nº 674/1994, (reeditada diversas vezes até que a Medida Provisória nº 1.484-27, de 22.11.1996 foi convertida na Lei nº 9.363/1996), o legislador, ao editar tal norma, pretendeu fomentar a exportação de produtos nacionais. Assim, o estabelecimento comercial que adquire matéria-prima, repassa a terceiro para industrializar e, posteriormente, recebe o produto já industrializado e o exporta, também faz jus ao crédito presumido do IPI, previsto no art. 1º da Lei nº 9.363/96. [...].⁴⁹⁸

Ainda, outro célebre caso disse respeito à Contribuição Previdenciária Substitutiva sobre a Receita Bruta – CPRB, concebida no contexto de tentativa de desonerar tributariamente a Folha de Salários das empresas.

Conforme já apontado em momento anterior deste trabalho, quanto às contribuições que as empresas têm de recolher sobre a folha de pagamento, a mais relevante, pelo seu maior impacto financeiro, é aquela prevista no art. 22, I, da lei 8.212/91, que determina o recolhimento, em linhas gerais, de 20% sobre o valor das verbas remuneratórias devidas pelas empresas àqueles constantes nas suas folhas de pagamento.

Reconhecendo, dentre outras obviedades, que tal tributação sobre o emprego é um evidente desincentivo à formalização das relações de trabalho,⁴⁹⁹ o Governo Federal inaugurou,

⁴⁹⁸ REsp 436.625/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 15/08/2006, DJ 25/08/2006, p. 319

⁴⁹⁹ Tal preocupação fica muito evidente da análise da Exposição de Motivos da MP 540: “19. Nos últimos anos, em virtude da busca pela redução do custo da mão de obra, as empresas passaram a substituir os seus funcionários empregados pela prestação de serviços realizada por empresas subcontratadas ou terceirizadas. Muitas vezes, as

por meio da Lei 12.546/11 (conversão da MP 540/11), em seus art. 7º a art. 9º, um processo de desoneração da folha de pagamento como parte do “Plano Brasil Maior”, um conjunto de mudanças por meio das quais se pretendeu dinamizar e tornar mais competitiva a economia nacional. Assim, por meio da Lei 12.546/11 e suas alterações, gradualmente mais e mais setores da economia nacional foram sendo obrigados a deixar de recolher a contribuição previdenciária da “folha de pagamento” para passar a recolher uma contribuição substitutiva àquela, cuja base de cálculo é a receita bruta das empresas, conforme art. 7º e art. 8º da lei em questão.

Em que pese que tal processo de substituição de uma contribuição previdenciária por outra possa parecer singelo, o processo foi marcado por sucessivas modificações impostas pelo Governo Federal. Não somente a desoneração foi aplicada de forma parcial, restringindo-se a alguns setores específicos da economia, como as várias medidas provisórias, instruções normativas, decretos etc., que visaram disciplinar o texto legal, acabaram por pulverizar a regulamentação da matéria de tal forma a torná-la exageradamente complexa. Tamanha foi a imprecisão na implantação da CPRB, que alguns dos setores alcançados pela desoneração se viram diante de um paradoxal aumento de carga tributária, ao invés de reduzi-la, dado o seu pouco uso de mão de obra. Ou seja, para alguns contribuintes, a desoneração implicou numa oneração.⁵⁰⁰

O assunto foi levado ao Judiciário pelos contribuintes que se viram prejudicados pela obrigatoriedade da CPRB, tendo o TRF4 adotado posicionamento muito importante para o que se está a expor neste trabalho.

Com efeito, entendeu o TRF4 pela impossibilidade de obrigatoriedade do regime desonerativo quando ele implicasse numa majoração de carga tributária. Haveria um “efeito inverso à finalidade da norma”, sendo necessário adequar a norma à sua razão de ser. O assunto foi decidido pela Primeira Seção do TRF4, que reúne as duas Turmas competentes para julgamento de matéria tributária, sendo pertinente a transcrição de parte da sua ementa que

empresas subcontratadas são compostas por uma única pessoa, evidenciando que se trata apenas de uma máscara para afastar a relação de trabalho. 20. Em virtude dessa nova relação contratual, os trabalhadores ficam sem os direitos sociais do trabalho (férias, 13º salário, seguro desemprego, hora extra, etc.), pois se trata de uma relação jurídica entre iguais (empresa-empresa) e não entre trabalhador e empresa. Essa prática deixa os trabalhadores sem qualquer proteção social e permite que as empresas reduzam os gastos com encargos sociais. (...) 22. A importância e a urgência da medida são facilmente percebidas em razão do planejamento tributário nocivo que tem ocorrido mediante a constituição de pessoas jurídicas de fachada com o único objetivo de reduzir a carga tributária, prática que tem conduzido a uma crescente precarização das relações de trabalho; bem como, em razão do risco de estagnação na produção industrial e na prestação de serviços nos setores contemplados”.

⁵⁰⁰ Sobre o tema, ver: TESSARI, Cláudio. A lei nº 12.546/2011, suas Alterações, e a Possibilidade Jurídica das Empresas questionarem a Mudança da Base de Cálculo da Contribuição Previdenciária quando, ao invés de uma Desoneração, houver um Aumento da Carga Tributária, Recentes Decisões Judiciais. In *Revista Dialética de Direito Tributário*, vol. 224, São Paulo: Dialética, pp. 29-39.

recorre, dentre outros fundamentos, à exposição de motivos da Medida Provisória que instituiu a CPRB:

[...] 2. A CPRB não teve por fito majorar a arrecadação, mas simplesmente incrementar a contratação formal de trabalhadores, mediante a desoneração da folha de salários. Porém, contrariamente à previsão de queda na arrecadação, consignada na exposição de motivos, o resultado prático, para muitas empresas, foi justamente o oposto: sensível aumento na carga tributária. 3. Evidenciando-se a contrariedade dos efeitos práticos da lei à sua finalidade exonerativa, impõe-se reconhecer a existência de uma lacuna legislativa, concernente à facultatividade do recolhimento da contribuição substitutiva, a ser colmatada mediante redução teleológica, de modo a afastar do seu campo de aplicação aquelas empresas que não desejam ser alcançadas pela "desoneração da folha" estabelecida pela Lei 12.546/2011, optando por continuar a recolher a contribuição previdenciária sobre os rendimentos pagos, nos termos do art. 22 da Lei 8.212/1991.⁵⁰¹

Tais casos servem para ilustrar a importância da identificação da *finalidade* do benefício fiscal, pois somente assim se torna possível controlar a adequação do benefício a finalidades constitucionalmente respaldadas, como também controlar a adequação e pertinência do regime jurídico do benefício a tal finalidade. Com efeito, um benefício fiscal pode ser instituído visando uma finalidade legítima, mas ser de tal forma desvirtuado quando da sua operacionalização que a sua finalidade fica, na prática, ignorada.

Conforme visto nos tópicos anteriores, um benefício fiscal pode ser instituído, por exemplo, com o nobre propósito de redução de desigualdades regionais do país, o que por óbvio é legítimo e respaldado pelo texto constitucional. Contudo, caso tal benefício seja direcionado a um grupo de contribuintes que já se encontra em uma situação favorecida, tem-se que a *finalidade* pretendida simplesmente não é contemplada pelo seu direcionamento subjetivo. Esse fato até pode ser questionado sob uma perspectiva da isonomia tributária ou da proporcionalidade, mas ganha especial relevância e maior operacionalidade se questionado a partir da congruência da norma exonerativa à sua finalidade.

Significa dizer que o controle de *finalidade* é importante não somente no que diz respeito à conferência da finalidade em si considerada, mas também como expediente hermenêutico no controle do próprio regime jurídico do benefício, como forma de verificar se a sua operacionalização está ou não alinhada com a sua *finalidade*.⁵⁰²

⁵⁰¹ TRF4, AC 5041401-57.2015.4.04.7100, PRIMEIRA SEÇÃO, Relator ANDREI PITTEN VELLOSO, juntado aos autos em 11/05/2017.

⁵⁰² Há quem vá além, defendendo um dever de "consistência legislativa", que significaria uma obrigatoriedade de coerência e harmonia na criação de normas legais. Assim, exemplificativamente, seria questionável o estímulo à aquisição de automóveis por meio de benefícios fiscais ao mesmo tempo em que se onera pesadamente tributariamente combustíveis. Embora o raciocínio seja interessante, não se pactua de tal posicionamento no presente trabalho, ao menos não no que diz respeito à instituição de benefícios fiscais, visto que isso não somente reduziria drasticamente o espectro de discricionariedade dos gestores públicos na instituição de políticas fiscais,

Não se ignora aqui que é muito fácil ao Poder Público atribuir artificialmente uma finalidade constitucional a um benefício que queira instituir, vinculando qualquer desoneração fiscal a um propósito etéreo de desenvolvimento regional ou geração de empregos. Isso, contudo, em nada retira a importância de tal evidenciação, pois, como visto, é a partir da *finalidade* constante da exposição de motivos dos atos normativos que se torna possível a efetivação de importantes controles, fruto de discussões que, de outra forma, tornar-se-iam abstratas e de pouca efetividade prática.

Acontece que, de nada adiantaria sustentar a necessidade de um controle de *finalidade* se não se cogitasse, também, verificar o seu efetivo cumprimento. Com efeito, se todo benefício fiscal é uma norma tributária finalisticamente orientada, que busca, a partir de uma justificada relativização da isonomia na tributação, conceder tratamento favorecido a um grupo de contribuintes em discriminação aos demais,⁵⁰³ é evidente que se faz necessário perquirir os *efeitos* do benefício, sob pena de se criar um *ponto cego* quanto a discriminações ilegítimas e sem razão de ser.

A verificação do exaurimento da razão de ser de um benefício fiscal, bem como se seus impactos práticos estão logrando a realização da finalidade originalmente pretendida é o controle de seus *efeitos*. Isso nada mais é do que o corolário de uma boa administração pública, pois diz respeito à preocupação quanto à pertinência e qualidade das renúncias fiscais dos cofres públicos.⁵⁰⁴ Com efeito, “se o tributo é instituído para atingir determinada finalidade, quando esta for realizada, não há mais motivos para a manutenção de sua cobrança”, afinal de contas, “se o objetivo é o atendimento de um fim, a norma tributária indutora não pode perdurar no tempo de forma eterna, devendo ser temporária, até o cumprimento deste”.⁵⁰⁵

Exemplo interessante em que tal discussão pôde ser percebida se deu no contexto da prorrogação dos benefícios fiscais à Zona Franca de Manaus. Com efeito, tais benefícios são

como se trata de um dever de quase impossível observância e sindicância. Seguindo no exemplo, benefícios fiscais federais à aquisição de automóveis (como uma isenção de IPI) podem ter relação com pretensões governamentais que incentivem um setor sabidamente relevante na geração de postos de emprego, sendo que a alta carga tributária dos combustíveis decorre de tributação tanto a nível federal quanto a nível estadual, sobre o que o Governo Federal não tem qualquer ingerência. Sobre o tema, vide: GOTTSCHESKY, Hella. *Dever de Consistência Legislativa e Sua Aplicação no Direito Tributário: contributo à concretização da igualdade no PIS e na COFINS*. 216. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito. Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS, Porto Alegre, 2016.

⁵⁰³ Vide tópico 1.5.

⁵⁰⁴ Sobre um direito fundamental à boa administração pública, vide: FREITAS, Juarez. Op. Cit., 2014; MALLÉN, Beatriz Tomás. *El Derecho Fundamental a una Buena Administración*. Madrid: Instituto Nacional de Administración Pública, 2004; HERMIDA DEL LLANO, Cristina. La Configuración del Derecho a una Buena Administración como Nuevo Derecho Frente al Poder. In *Pensamiento Constitucional*, Lima: Pontificia Universidad del Perú, Año XVI, vol. 16, 2012.

⁵⁰⁵ LEÃO, Martha Toríbio. *Controle da Extrafiscalidade*. São Paulo: Quartier Latin; Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT, 2015, pp. 149-150.

extremamente custosos para os cofres da União Federal e há diversos questionamentos quanto à efetividade de tal política, visto que não somente a região nunca alcançou o nível de desenvolvimento socioeconômico que se pretendia, como também se percebe uma deterioração dos resultados já obtidos, com o fechamento de postos de emprego e um crescimento significativo nos índices de desocupação na capital amazonense.⁵⁰⁶ Embora os benefícios fiscais da Zona Franca de Manaus tenham sido prorrogados, não foram poucos os debates quanto o acerto de tal medida.

Com efeito, não se pode simplesmente aceitar benefícios fiscais perenes, a depender apenas de um juízo discricionário da Administração Pública que, por conveniência ou qualquer outro motivo não técnico, deixa de bem zelar das suas obrigações. Assim conceber seria confundir discricionariedade com arbitrariedade, como se a discricionariedade, para ser legítima, não precisasse ser fundamentada, conforme bem exposto por Juarez Freitas:

Para ilustrar, na relação entre a discricionariedade e os princípios da eficiência (dever de fazer de modo certo e positivo), da eficácia (dever de fazer aquilo que deve ser feito, em termos de prioridades constitucionais) e da economicidade (dever de otimizar a atuação estatal), o administrador público, no exercício das escolhas administrativas, resta vinculado ao primado dos direitos fundamentais. Em outro dizer, tem o compromisso indeclinável de encontrar uma solução defensável quanto às consequências (diretas e indiretas), em consonância com a praticabilidade do direito-síntese à boa administração.

[...]

Sublinhe-se: toda discricionariedade legítima somente o será se pautada por princípios (entre os quais o da imparcialidade), em vez de ceder aos grilhões dos enviesamentos do *status quo* e da preferência extremada pelo presente [...].⁵⁰⁷

Todavia, para fins de averiguação dos *efeitos* dos benefícios fiscais, necessário que se tenha acesso às informações necessárias para tal controle. Portanto, “impõe-se a prestação de informações pelo ente tributante, seja no âmbito da legislação – demonstrando-se com clareza a finalidade do benefício, seja no âmbito concreto – demonstrando-se com clareza e periodicamente os efeitos do benefício”.⁵⁰⁸

Não é à toa que o texto constitucional conta com dispositivos relativamente ao princípio publicidade, merecendo especial destaque o art. 37, ao prever a publicidade e a moralidade como princípios da Administração Pública. Com efeito, somente a partir da publicidade quanto às *finalidades* e *efeitos* concretos dos benefícios fiscais é que se poderá perquirir tudo que se expôs até aqui, garantindo que sua instituição se deu embasada em fundamentos legítimos,

⁵⁰⁶ Exemplificativamente, vide: <<https://temas.folha.uol.com.br/projeto-amazonia/zona-franca/obsoleta-zona-franca-de-manaus-consome-r-24-bilhoes-em-renuncia-fiscal.shtml>>.

⁵⁰⁷ FREITAS, Juarez. Op. Cit., p. 48.

⁵⁰⁸ SANTO, Samuel Sergio do. Op. Cit., p. 99.

norteados por uma necessidade real, sem qualquer viés de parcialidade ou interesses outros que não a realização dos desígnios constitucionais.⁵⁰⁹

Neste sentido, louvável o PLS 188/2014,⁵¹⁰ que pretende incluir o inciso IV ao § 3º do art. 198, do CTN, “para permitir a divulgação, por parte da Fazenda Pública, dos beneficiários de renúncia de receita”. Trata-se de inovação legislativa de enorme relevância e pertinência, conforme se percebe no seguinte trecho do parecer da Comissão de Assuntos Econômicos:

Em razão da transparência em relação aos beneficiários, poderá a sociedade controlar de modo adequado a alocação indireta de recursos públicos. Os benefícios tributários poderão ser fiscalizados pela opinião pública caso violem a isonomia ou sejam desprovidos de fundamento social ou econômico para sua concessão.

Tal projeto de lei foi aprovado no Senado Federal e encaminhado à Câmara dos Deputados, onde tramita sob o PLP 162/2019, encontrando-se pronto para pauta na Comissão de Finanças e Tributação (CFT).⁵¹¹

O controle dos *efeitos* dos benefícios fiscais é feito preponderantemente pelos Tribunais de Contas, que tem tido atuação destacada na exigência de transparência e no efetivo controle das renúncias de receitas. No que diz respeito à União Federal, desde 2018 o TCU criou uma publicação específica, chamada Fatos Fiscais, consistente em material específico sobre o montante de renúncias fiscais e a forma com que o governo gerencia e aplica os recursos públicos.

A iniciativa é muito salutar, disponibilizando a todos, de forma clara e didática, diversas informações. Exemplificativamente, tomando-se o ano de 2018, a publicação demonstra um total de R\$ 314,2 bilhões em benefícios concedidos, dos quais R\$ 292,8 bilhões dizem respeito a benefícios fiscais. Apenas para se dimensionar, tal montante foi superior ao que gasto com Saúde, Segurança e Educação juntos.⁵¹²

Com efeito, conforme exposto em tópico anterior deste trabalho, a renúncia fiscal tem um *déficit* de transparência se comparada com uma despesa direta, tendo uma tendência à

⁵⁰⁹ “Constatado que informação é direito e dever fundamental e que o direito tributário já não se deve socorrer apenas de aspectos normativos para controlar a validade e a eficácia da norma, mas também de elementos finalísticos e fáticos, é fundamental que se possibilite a informação suficiente para examinar o cumprimento das finalidades pretendidas pela norma”. (Ibidem, p. 100). Especificamente sobre a impessoalidade na Administração Pública, vide: ÁVILA, Ana Paula Oliveira. *O Princípio da Impessoalidade da Administração Pública*. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

⁵¹⁰Disponível em: <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/117839>>. Acesso em: 16 de jul. de 2020.

⁵¹¹Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2208695>>. Acesso em: 16 de jul. de 2020.

⁵¹² Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/data/files/45/13/8A/FB/DFE1C6105B9484B6F18818A8/Painel-Contas%20do%20Gov.2018.Folhas.A4%20.4.%20fatos%20fiscais.pdf>>. Acesso em 18 de jul. de 2020.

perenidade, pois conta com menos debates quando da sua instituição e com praticamente nenhuma preocupação com relação aos seus *efeitos*.⁵¹³ Neste sentido, Leonardo Albernaz, secretário de Macroavaliação Governamental (Semag) quando da instituição da publicação Fatos Fiscais, afirmou em entrevista, ainda no ano de 2018, que 85% das renúncias concedidas não têm prazo de validade, quase nunca passando por uma reavaliação que justifique suas manutenções ou ajustes.⁵¹⁴

A ausência de controle quanto aos *efeitos* de benefícios fiscais restou escancarada pelo histórico Acórdão 1.205/2014-TCU-Plenário, da relatoria do ministro Raimundo Carreiro, que identifica, no relatório que o embasou, os problemas crônicos associados às renúncias tributárias. Tal relatório foi elaborado mediante solicitação, por conta da suspeita de uma série de falhas na gestão e controle de renúncias fiscais, conforme consta da sua própria introdução:

7. A solicitação decorreu da possibilidade de existirem graves falhas na estrutura de governança das renúncias tributárias, como indefinição de objetivos e metas, irregularidades na aplicação dos recursos ou na prestação de contas, ausência de fiscalização, falta de avaliação de resultados e deficiências na transparência. Aliada a tudo isso, destaca-se a materialidade dos recursos envolvidos, que totalizaram cerca de R\$ 216,5 bilhões em 2012.

Este monumental trabalho teve por objetivo o levantamento do rol de benefícios fiscais então vigentes no país em âmbito federal para, a partir das informações disponíveis dos respectivos relatórios de gestão, evidenciar falhas e estabelecer uma espécie de orientação aos órgãos do próprio TCU a respeito de como proceder com a fiscalização das renúncias de receitas que estejam sob sua alçada.

Ao analisar a metodologia aplicada em tal relatório, percebe-se que ele, de certa forma, reflete o que se está a expor neste trabalho, pois orienta sua análise a partir de questionamentos que vão desde a observância aos processos de instituição e quantificação das renúncias fiscais (relacionados aos controles formais), até o monitoramento e acompanhamento dos efeitos concretos de tais renúncias (aspectos relacionados aos controles materiais), conforme se evidencia pelos questionamentos feitos quando da elaboração do relatório, constante no quadro abaixo:

Quadro 2: Seções do Relatório e Questões de Auditoria

⁵¹³ O Capítulo II deste trabalho foi significativamente orientado a demonstrar tal ponto. Vide especialmente tópicos 2.1 e 2.2.

⁵¹⁴ Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/imprensa/noticias/tcu-publica-cartilha-para-dar-visibilidade-a-sociedade-sobre-a-forma-como-o-governo-vem-gerenciando-e-aplicando-os-recursos-publicos.htm>> Acesso em: 18 de jul. de 2020.

Processo de instituição de renúncias tributárias	Q1	O processo de instituição de renúncias tributárias está bem definido e propicia o planejamento e a avaliação das políticas públicas por elas financiadas?
Sistemática de previsão das renúncias tributárias	Q2	Qual sistemática é adotada para elaboração da previsão das renúncias tributárias e quais órgãos participam desse processo?
Monitoramento da concessão e da execução das renúncias tributárias	Q3	Há mecanismos de governança para o acompanhamento da concessão e da execução das renúncias tributárias?
Processo de avaliação e controle das renúncias tributárias	Q4	As políticas públicas financiadas por renúncias tributárias são fiscalizadas e é realizada alguma avaliação dos resultados?

Fonte: Acórdão 1.205/2014-TCU-Plenário

A análise do relatório em questão permite constatar que os diversos benefícios fiscais contam com diferentes níveis de detalhamento de informações, a depender do órgão responsável pela sua gestão. Isso decorre da ausência de uniformidade quanto ao seu enquadramento jurídico e quanto à metodologia de implantação, controle e gestão.

Exemplificativamente, pode-se citar o entendimento então externado pelo Ministério de Minas e Energia e pelo Ministério da Integração Nacional de que as renúncias de receitas sob suas gestões não diriam respeito a políticas públicas (apesar de estarem, por exemplo, vinculadas à implantação de obras de infraestrutura por particulares a partir de recursos públicos) e o posicionamento diametralmente oposto do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio, que reconheceu objetivos, metas e indicadores associados aos benefícios ao setor automotivo.⁵¹⁵

Ainda, apesar de haver por parte da Receita Federal uma exposição metodológica da forma com que calcula as renúncias de receitas constantes dos seus demonstrativos,⁵¹⁶ fato é que os diferentes Ministérios apontaram muitas discrepâncias quanto ao compartilhamento de dados com a Receita Federal e quanto às metodologias de sua captação.⁵¹⁷

Especificamente quanto ao ponto do controle dos *efeitos* dos benefícios fiscais, o relatório é categórico quanto à sua insuficiência no que diz respeito aos principais órgãos de controle. Quanto aos órgãos gestores e ministérios, constatou-se não somente uma ausência de informações quanto às atividades relacionadas a tal controle, mas até mesmo “uma certa incompreensão acerca do papel do órgão setorial na gestão dessas políticas”, senão vejamos:

259. Depreende-se das informações acima relatadas que não há trabalhos específicos de acompanhamento das políticas de renúncias tributárias por parte dos órgãos

⁵¹⁵ Neste sentido, veja-se item 4.4 do relatório, especialmente parágrafos 200 a 202.

⁵¹⁶ Conforme visto anteriormente no tópico 2.2.

⁵¹⁷ Vide itens 6.1 e 6.2, do relatório.

centrais. Essa constatação se refere a todos os gastos tributários, independentemente de haver ou não órgão gestor indicado em norma.

[...]

281. Os ministérios gestores não forneceram informações detalhadas sobre as atividades por eles desempenhadas no controle das renúncias tributárias, ressaltando de algumas respostas uma certa incompreensão acerca do papel do órgão setorial na gestão dessas políticas.

[...]

326. Com base nas respostas enviadas, detectou-se que poucos órgãos efetuam algum tipo de avaliação de resultado dessas políticas. Na verdade, a maioria das políticas não possui os requisitos mínimos de um desenho de política pública, tais como objetivos, indicadores e metas.

Ponto especialmente importante diz respeito ao questionamento quanto à possibilidade de extinção de benefícios fiscais ante o exaurimento de sua finalidade, ao que se obteve como resposta que não existe diretriz quanto ao ponto. Em síntese, o benefício vige pelo prazo constante na respectiva norma instituidora ou por prazo indeterminado, situação em que acaba por existir de forma perene, sem reavaliação:

346. Considerando-se as informações apresentadas por aqueles órgãos, verificou-se que não existe diretriz quanto à extinção das renúncias tributárias em função de avaliação de resultados. As renúncias tributárias têm prazo de vigência definido ou vigência por prazo indeterminado, conforme dispôs a norma instituidora. Ademais, como ressaltado no tópico anterior, a maioria dos órgãos gestores não efetuam nenhuma avaliação de resultados das suas políticas baseadas em gastos tributários. Assim, não há que se falar em extinção desses benefícios motivada por avaliações de resultados.

Ao final, o relatório que embasou o referido Acórdão 1.205/2014-TCU-Plenário apontou nada menos do que 20 fragilidades no processo de gestão de renúncias fiscais no Brasil, que podem ser resumidos na ausência de uma conceituação legal do que seja benefício fiscal, ausência de uniformidade metodológica da sua quantificação, insuficiência na transparência das informações existentes e ausência nos respectivos acompanhamentos e avaliações de cumprimento de finalidades, ajustes, reavaliações e aferição dos efetivos efeitos concretos dos benefícios existentes no país.

Diante de todo o exposto, o TCU acatou a sugestão de encaminhamento constante do relatório, recomendando à Casa Civil da Presidência da República uma série de medidas em grande parte alinhadas ao *duplo controle* ora defendido, no sentido de se adotar medidas uniformes de quantificação e acompanhamento de benefícios fiscais, identificação de suas *finalidades* e verificação de seus *efeitos*, recomendando-se, ainda, que os benefícios fiscais sejam preferencialmente instituídos com prazo de término.

São recomendações salutares, quanto às quais se corrobora integralmente. O TCU, de fato, exerce importante controle sobre as renúncias fiscais da União, não sendo poucas as suas decisões em que benefícios fiscais são questionados por conta da inobservância dos controles ora defendidos, tais como a inexistência de compensações pelos impactos orçamentários ou ausência de demonstração quanto aos seus *efeitos* ao longo do tempo.⁵¹⁸

Assim sendo, constatando-se o exaurimento da *finalidade* do benefício fiscal a partir do controle de seus *efeitos* ou, ainda, a sua inaptidão para locupletar as *finalidades* originalmente pretendidas, soa evidente que seja ele, no mínimo, revisto, especialmente ante os evidentes impactos concorrenciais que um benefício fiscal ineficaz perene é capaz de causar.

Nesse contexto, muito relevante a tese desenvolvida por Richard Edward Dotoli, para quem, a partir do desenvolvimento dos conceitos de eficácia e eficiência sob as perspectivas do direito e da economia, chega-se à noção de efetividade das políticas fiscais tributárias. Trata-se de uma referência ideal que a partir de quatro elementos fundamentais (situação inicial, propósito, instrumento e avaliação) permite a análise e controle das políticas fiscais tributárias pelos Poderes do Estado, com sua recondução, caso necessário, à realização de princípios e valores constitucionais.⁵¹⁹

Com efeito, referido autor chega a conclusão em tudo análoga ao que se defende aqui, no sentido de que as *finalidades* e *efeitos* dos benefícios fiscais (para o autor, política fiscal tributária) precisam ser identificadas, fiscalizadas e percebidas na realidade, no sentido de ser “preciso, máxime, que tudo aquilo que foi proposto e planejado se verifique no cotidiano da sociedade. É imprescindível, em última análise, que a política fiscal tributária encontre no domínio das realizações socioeconômicas o quanto proposto pelo seu formulador”.⁵²⁰

Por eficácia no direito, Dotoli defende haver um duplo significado que precisa ser conjugado quando da análise da norma jurídica: potência e coerência.⁵²¹ Nas palavras do autor:

A eficácia, em vista disso, é ao mesmo tempo (i) o elemento que concede à norma jurídica a potência de produzir alterações no mundo social, respaldado pela coação estatal e (ii) a coerência dos efeitos da aplicação da norma jurídica no campo social,

⁵¹⁸ Sobre a questão da necessidade de compensação dos impactos orçamentários, vide tópico 2.3.

⁵¹⁹ DOTOLI, Richard Edward. Op. Cit. O autor se refere a “política fiscal tributária” como medidas interventivas do Estado visando fins outros que não a mera arrecadação, de forma que se trata de conceito equivalente à extrafiscalidade, apesar do foco um pouco diferente usado. Neste sentido: “A expressão ‘política fiscal tributária’ quer revelar a integração de três dimensões ou subsistemas do sistema da sociedade – política (Estado), fiscal (economia) e tributária (direito) – para a realização de interesses que possam ser prontamente reconduzidos a uma referência prevista na Constituição, de forma a mais abrangente possível, e que produza os efeitos anunciados pelo formulador da política pública, nas esferas econômica e social.”. (Ibidem, p. 139)

⁵²⁰ Ibidem.

⁵²¹ Ibidem, pp. 142-147.

com os efeitos idealizados pelo legislador, assente em fins e valores reconduzíveis à Constituição.⁵²²

Já a eficácia na economia é exposta como um conceito importante, mas de menor aplicabilidade prática, perdendo espaço para o conceito de eficiência. Ainda assim, sustenta o autor sua importância, no sentido de indicar que “a coisa certa aconteça”. Trata-se de concepção que guarda íntima relação com a efetividade, visando evitar que se desempenhe corretamente uma política pública indevida.⁵²³

Já a eficiência na economia, “diferentemente da eficácia, tem amplo espectro de estudo”,⁵²⁴ tratando-se da “propriedade que a sociedade tem de obter o máximo possível a partir de recursos escassos”.⁵²⁵ Como bem aponta o autor, a grande questão reside em identificar no que consiste o “máximo possível”, pois essa definição comporta diferentes abordagens.⁵²⁶ Ainda assim, eis o que conclui Dotoli quanto à eficiência no campo da economia:

Num esforço conclusivo, eficiência no campo da economia pode ser avaliada sob dois aspectos distintos: **(i)** como critério de promover o máximo de crescimento e bem-estar, com recursos escassos, e **(ii)** como forma de avaliação dos resultados de uma intervenção exógena e deliberada do Estado no mercado econômico.⁵²⁷

Finalmente, a eficiência no direito é exposta pelo autor como um “princípio de legitimação do agir de todas as esferas do governo do Estado, sejam elas o Executivo, o Legislativo ou o Judiciário”.⁵²⁸ Neste sentido, corrobora a doutrina de Paulo Caliendo, para quem o direito “não é apenas um instrumento de eficiência, mas o próprio instrumento de realização da eficiência e da sua ponderação com as exigências de igualdade e equidade”.⁵²⁹

Ou seja, a eficiência no direito é um verdadeiro princípio jurídico, estabelecendo uma exigência de que as políticas fiscais tributárias sejam operacionalizadas de maneira ótima relativamente aos objetivos que visa alcançar. O autor ainda relaciona tal desenvolvimento com

⁵²² Ibidem, p. 147.

⁵²³ Ibidem, pp. 147-151.

⁵²⁴ Ibidem, p. 151.

⁵²⁵ Ibidem.

⁵²⁶ O “máximo possível” pode significar maior geração de riqueza para o grupo contemplado pela política fiscal tributária ou para a toda a coletividade. Pode significar também uma maior geração de felicidade, como uma maximização do bem-estar coletivo. Pode ignorar que essa eficiência gere enormes sacrifícios de alguns para o ganho de um grupo maior de contemplados ou pode respeitar certos limites estabelecidos pelos direitos fundamentais da população. Tais indagações dizem respeito a grandes temas da filosofia, especialmente quanto às consequências de se adotar posturas utilitaristas. A bibliografia sobre o tema é enorme e guarda pouca relação com os propósitos deste trabalho. Ainda assim, remete-se a obra que bem sintetiza tais questões: SANDEL, Michael J. *Justiça: o que é fazer a coisa certa*. São Paulo: Civilização Brasileira, 2011.

⁵²⁷ DOTOLI, Richard Edwar. Op. Cit., p. 155.

⁵²⁸ Ibidem, p. 158.

⁵²⁹ CALIENDO, Paulo. *Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 77.

o que Luciano Filippo cunhou como “performance no direito tributário”, que significa uma “atuação da melhor forma possível” na realização dos valores e princípios previstos na Constituição Federal.⁵³⁰

Após desenvolver tal ideia, Richard Edward Dotoli finaliza sua construção da noção da eficiência no direito incorporando o desenvolvimento feito por Fábio Brun Goldschmidt e Andrei Pitten Velloso, para quem a eficiência possui uma “íntima relação com o princípio da proporcionalidade”, consistindo num “instrumento de controle e adequação dos meios aos fins”,⁵³¹ conforme segue:

Serve para verificar se os instrumentos utilizados são os mais eficazes para o alcance do objetivo almejado, se os mecanismos aplicados são os menos penosos – para a administração e para o administrado – no alcance das finalidades públicas, se o esforço da medida é compatível com o montante do benefício – inclusive do ponto de vista financeiro.⁵³²

Estabelecidos tais conceitos, o autor desenvolve uma sistemática de avaliação das intervenções estatais por meio de tributos, que se pauta em pontos de referência comuns entre direito e economia. Em síntese, “eficiência e eficácia querem expressar, assim, uma qualidade da intervenção do Estado; em palavras bem simples, quer-se, ao final, perquirir se a intervenção do Estado resultou ou não em uma melhora da situação inicial”.⁵³³

Assim, o que o autor propõe é uma sistemática de avaliação de situações, fixando critérios de avaliação que, juntos, constituem a “referência inicial”: (1) a fixação de ponto de referência (situação inicial); (2) o estabelecimento de um propósito para a intervenção do Estado (finalidade); (3) a escolha do instrumento de ação; (4) a verificação empírica da realização do propósito a que se refere o item (2) (efeitos).⁵³⁴ Ou seja, de forma análoga ao que se expôs anteriormente, o que se tem é uma sistemática muito rica de efetiva identificação de finalidades e critérios de aferição de efeitos de intervenções estatais por meio da tributação.

Relativamente à situação inicial, Dotoli expõe que deve o responsável pela intervenção averiguar se não há outra forma menos drástica para se alcançar a finalidade pretendida, especialmente face ao seu impacto no princípio da livre iniciativa.⁵³⁵ Logo, em outras palavras,

⁵³⁰ FILIPPO, Luciano Gomes. *A Performance no Direito Tributário*. São Paulo: Almedina, 2016, pp. 39 e seguintes.

⁵³¹ DOTOLI, Richard Edward. Op. Cit., p. 158.

⁵³² GOLDSCHMIDT, Fábio Brun; VELLOSO, Andrei Pitten. Princípio da Eficiência em Matéria Tributária. In MARTINS, Ives Gandra (coord.). *Princípio da Eficiência em Matéria Tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 190-215.

⁵³³ DOTOLI, Richard Edward. Op. Cit., p. 159.

⁵³⁴ Ibidem, pp. 159-160.

⁵³⁵ Ibidem, p. 160.

defende o autor a subsidiariedade de medidas extrafiscais e o cuidado com os ditames do postulado da proporcionalidade quando se cogitar medidas interventivas que naturalmente impactarão a livre iniciativa.

No que diz respeito ao propósito (ou *finalidade*), sustenta o autor que a intervenção será “eficaz ou ineficaz, eficiente ou ineficiente, quando guardarem relação de unidade com o ordenamento jurídico; se a intervenção se compatibiliza, enfim, com as referências finalísticas previstas na Constituição”.⁵³⁶ Para tanto, faz-se necessário considerar os motivos externados pelo legislador, por exemplo, quando da instituição de tributos ou quando da concessão de benefícios fiscais, pois é esse propósito externado que permitirá aferir da eficácia e eficiência da política fiscal tributária então em questão:

Esse propósito externado pelo legislador gera, na sociedade, expectativas legítimas de que a intervenção do Estado alcançará os resultados anunciados pelo legislador. A aproximação ou distanciamento desse propósito, que contém elementos internos e externos ao ordenamento jurídico, indicará se a intervenção foi eficaz ou eficiente para tanto.⁵³⁷

No que diz respeito à escolha do instrumento de implementação da política fiscal, “o legislador deve ater-se àqueles que possam promover as mudanças indicadas no propósito sob o qual se apoia a iniciativa de intervenção”.⁵³⁸ Significa dizer que há um dever de pertinência entre a *finalidade* visada com a forma de intervenção eleita, pois o sistema constitucional tributário pátrio não autoriza intervenções aleatórias, discriminatórias e sem sentido.⁵³⁹

Finalmente, a verificação empírica da realização do propósito diz respeito à “avaliação propriamente dita dos efeitos da aplicação da política fiscal tributária no campo social”.⁵⁴⁰ Conforme já verificado, tendo a eficácia e a eficiência normatividade jurídica e considerando todo o exposto nos tópicos anteriores, evidente que se faz necessário perquirir os *efeitos* da medida interventiva.

Todo esse manancial conceitual jurídico e econômico e essa sistemática de verificação dos efeitos concretos de políticas fiscais tributárias têm por finalidade a construção de um ferramental que permita constatar a sua efetividade, que é o objetivo real da tese do autor

⁵³⁶ Ibidem, p. 163.

⁵³⁷ Ibidem, p. 167.

⁵³⁸ Ibidem.

⁵³⁹ “Reduzir tributos ao alvedrio da verificação de resultados concretos, especialmente se apartados dos propósitos da referência ideal, torna a intervenção indiscutivelmente violadora da Constituição. É preciso reafirmar que toda e qualquer proposta que tenha como objeto a intervenção do Estado na economia está condicionada à necessária recondução de validade aos princípios constitucionais implícitos e explícitos na Constituição, sem o que a política fiscal de redução de tributos apenas produzirá ainda mais desequilíbrio econômico.” (Ibidem, p. 168).

⁵⁴⁰ Ibidem, p. 169.

analisado. Com efeito, Richard Edward Dotoli sustenta que é a partir da eficácia e eficiência jurídica e econômica que se logrará a efetividade de políticas fiscais tributárias:

Isso significa afirmar que a política fiscal tributária, para legitimar a intervenção estatal, deve ser capaz de se converter em benefícios concretos; impõe-se afirmar, portanto, que a eficácia e a eficiência pretendidas tornem-se efetivas no meio social. [...] Os resultados da intervenção do Estado no âmbito econômico e social apenas se apresentam constitucionalmente legitimados se, e tão somente, se prestarem ao propósito anunciado pelo legislador, animado em suas pretensões[...]

Evidencie-se que, além da presença do propósito, elemento formador da referência ideal, o instrumento de política fiscal, em períodos de crise econômica, carece de uma resposta social que apenas a combinação de eficácia e eficiência pode indicar. Trata-se, por, da efetividade a que Barroso se refere e que significa a produção de efeitos na esfera social.⁵⁴¹

Não se ignora aqui que o autor volta sua teoria para uma forma de avaliação de políticas fiscais tributárias em tempos de crise (no caso, o autor analisou políticas implementadas mundo afora no contexto da crise de 2008). Isso, todavia, em nada obsta a sua apropriação para os propósitos do presente trabalho, visto que suas premissas e conclusões são em tudo compatíveis com o *duplo controle* ora sustentado.

Assim sendo, bem expostas as balizas do que se chamará de *duplo controle* da efetividade de benefícios fiscais, resta saber quem tem legitimidade para efetuar-lo. Apesar de especificidades, entende-se que todos os três Poderes têm legitimidade para tanto.

No que diz respeito ao Poder Legislativo, tem-se, conforme visto, que quando benefícios fiscais são instituídos por meio de sua iniciativa, são vários os âmbitos de discussão e controle prévio das *finalidades* de tais normas. Há um grande controle relativamente aos seus impactos orçamentários e ao respectivo gasto tributário, de forma que os debates, embora não possam dizer respeito aos seus *efeitos* (pois são realizados anteriormente à instituição do benefício fiscal), são muito profundos e relevantes no que diz respeito à estimativa de sua efetividade.

Tal fato somente serve de reforço à postura aqui defendida de que todos os benefícios fiscais deveriam ser temporários e contar com uma exposição de motivos, pois importaria, para fins de renovação do benefício, que também seus *efeitos* fossem levados em consideração nos debates legislativos de continuidade de benefícios fiscais e sua respectiva renúncia de receita.

Quanto ao Poder Executivo, entende-se que de todos os Poderes é o que tem menor papel no que diz respeito ao controle efetivamente considerado, visto que é quem executa as políticas públicas envolvendo renúncia de receitas. Contudo, isso por óbvio não significa que

⁵⁴¹ Ibidem, p. 174.

não lhe caiba qualquer papel fiscalizador, visto ser ônus dos agentes públicos obrarem com transparência e responsabilidade no uso de verbas públicas.

Neste sentido, cabe-lhe, por exemplo, de forma transparente, divulgar os resultados obtidos a partir das políticas públicas que implemente, bem como realizar um periódico acompanhamento dos resultados no intuito de melhor ajustá-los e otimizá-los. Assim, se é verdade que o Poder Legislativo tem papel especial no controle das *finalidades* e estimativas de efetividade de políticas fiscais tributárias, o Poder Executivo tem papel mais destacado no acompanhamento de seus *efeitos*.

Finalmente, quanto ao Poder Judiciário, tem-se que dos três é o que tem melhores condições de realizar uma efetiva fiscalização quanto ao *duplo controle*, quando instado a tanto pelos interessados. Não se repetirá aqui tudo que já se expôs quanto às críticas à tese do legislador positivo, remetendo-se às conclusões então expostas.⁵⁴²

Especificamente no que diz respeito ao controle de *finalidades, efeitos e efetividade* de políticas públicas, há um recente julgado do STF que traz luzes quanto à compreensão da Suprema Corte do seu papel em tais questões. Trata-se do RE 878.313/SC, no qual se reconheceu o Tema 846, de repercussão geral, em que se discutiu a constitucionalidade da manutenção de contribuição social depois de atingida a finalidade que motivou a sua instituição.⁵⁴³

Como se sabe, as contribuições sociais são uma espécie tributária que historicamente tem reconhecido como seu caráter distintivo o fato de serem finalisticamente orientadas.⁵⁴⁴ Assim, diversos contribuintes se insurgiram contra determinada contribuição social que já teria alcançado o resultado pretendido quando da sua instituição. Trata-se da contribuição prevista no art. 1º, da LC 110/01, instituída com a finalidade de viabilizar financeiramente o pagamento da atualização monetária das contas vinculadas ao FGTS que sofreram expurgos em decorrência do Plano Verão (janeiro de 1989) e do Plano Collor I (abril de 1990). Com efeito, a LC 110/01 instituiu duas contribuições: uma por prazo determinado (art. 2º) e outra sem prazo determinado (art. 1º), que é a que interessa ao ponto.

⁵⁴² Vide tópico 3.1.

⁵⁴³ RE 878313 RG, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 03/09/2015, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-188 DIVULG 21-09-2015 PUBLIC 22-09-2015

⁵⁴⁴ O debate doutrinário que se instaurou durante muitos anos quanto aos traços característicos de tais tributos é questão não somente já superada, como impertinente ao tema deste trabalho. Ainda assim, a título de referência, veja-se: GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições (uma figura sui generis)*. São Paulo: Dialética, 2000, especialmente pp. 117 e ss.; PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. *Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro*. 4ª Ed., rev. e atual., São Paulo: Saraiva, 2019, especialmente pp. 22-78; BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. 3ª Ed., rev. e atual., São Paulo: Noeses, 2019; ALVES, Raquel de Andrade Vieira. *Federalismo Fiscal Brasileiro e as Contribuições*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017, especialmente pp. 147-158.

Um dos questionamentos que diversos contribuintes suscitaram perante o Poder Judiciário foi que a finalidade de tal contribuição já teria se exaurido, verificando-se o desvirtuamento da destinação do produto de sua arrecadação para destinos outros que não aquele para o qual foi instituída. Para bem entender a questão, interessante um panorama histórico sobre o caso.

Em 03/04/2001, a Câmara dos Deputados apresentou ao Senado Federal o Projeto de Lei e outras Proposições - PLP nº 195/01, onde propunha a instituição de contribuições sociais a cargo dos contribuintes empregadores e autorizava o crédito em contas vinculadas do FGTS. Isso se deu porque o STF, pouco antes, determinou a recomposição patrimonial das contas de FGTS face aos expurgos decorrentes dos Planos Econômicos “Verão” e “Collor I”.

Da leitura do anteprojeto, constata-se que o argumento central do Governo Federal quando da instituição das contribuições, após a decisão do STF reconhecendo as perdas decorrentes dos malfadados Planos Econômicos e a necessidade de atualização de todas as contas vinculadas ao FGTS, era evitar a “paralisação” do Judiciário com o ingresso de milhares de ações de trabalhadores, tendo por consequência a necessidade de gerar recursos financeiros na ordem de quarenta e dois bilhões de reais.

Assim, nascia a ideia da contribuição de 10% (dez por cento) sobre o saldo de FGTS, tendo como fato gerador a demissão do empregado sem justa causa (art. 1º, da LC 110/01), bem como a contribuição mensal de 0,5% (meio por cento) incidente sobre a folha de salário das empresas, esta última já extinta (art. 2º, da LC 110/01).⁵⁴⁵

Visando evidenciar o exaurimento da *finalidade* da contribuição instituída pelo art. 1º, da LC 110/01, colaciona-se abaixo os “termos finais” de cada categoria, determinados pelo art. 6, II, alíneas “a”, “b”, “c”, “d” e “e”, da LC 110/01:

- a) Complementos de atualização até R\$ 1.000,00 Parcela única em jun./02;
- b) Complementos de atualização de R\$ 1.000,01 até R\$ 2.000,00 (2 Parcelas semestrais) = 1º Parcela em jul./02 e a Parcela final em jan./03;

⁵⁴⁵ Aliadas às duas contribuições, foram apresentadas outras fontes de receita como: a disponibilidades do próprio FGTS; deságios de 10% (dez por cento) a 15% (quinze por cento) concedidos pelos trabalhadores (complementos acima de R\$ 1.000,00) através de termos de adesão; além de contrapartida do Tesouro Nacional na ordem de seis bilhões de reais. Os referidos termos de adesão foram regulamentados pela Lei Complementar nº 110/01, que nos seus artigos 4º, 5º e 6º estipularam os prazos para o pagamento dos respectivos complementos a título de correção das contas vinculadas ao FGTS.

- c) Complementos de atualização de R\$ 2.000,01 até R\$ 5.000,00 (5 Parcelas semestrais) = 1º Parcela em jan./03 e a Parcela final em jan./05;
- d) Complementos de atualização de R\$ 5.000,01 até R\$ 8.000,00 (7 parcelas semestrais) = 1º Parcela em jul./03 e a Parcela final em jul./06;
- e) Complementos de atualização de R\$ 8.000,01 ou maior (7 parcelas semestrais) = 1º Parcela em jan./04 e a Parcela final em jan./07.

O cronograma acima exposto demonstra de forma muito clara que, em janeiro de 2007, foi creditada nas contas vinculadas ao FGTS a última parcela referente à complementação disposta no art. 4º, da LC 110/01, que assim preconiza:

Art. 4 Fica a Caixa Econômica Federal autorizada a creditar nas contas vinculadas do FGTS, a expensas do próprio Fundo, o complemento de atualização monetária resultante da aplicação, cumulativa, dos percentuais de dezesseis inteiros e sessenta e quatro centésimos por cento e de quarenta e quatro inteiros e oito décimos por cento, sobre os saldos das contas mantidas, respectivamente, no período de 1º de dezembro de 1988 a 28 de fevereiro de 1989 e durante o mês de abril de 1990, desde que:

I – o titular da conta vinculada firme o Termo de adesão de que trata esta Lei Complementar;

II – até o sexagésimo terceiro mês a partir da data da publicação desta Lei Complementar, estejam em vigor as contribuições sociais de que tratam os arts. 1º e 2º;

III – a partir do sexagésimo quarto mês da Publicação desta Lei Complementar, permaneça em vigor a contribuição social de que trata o art. 1º (...)

Da leitura do dispositivo acima, percebe-se que o legislador cuidou de determinar o prazo máximo de até 63 (sessenta e três) meses após a publicação para a efetivação das referidas complementações, sem prejuízo do cronograma disposto no art. 6º. Também é importante consignar que, em 26 de junho de 2007, o Senado Federal propôs, através do Projeto de Lei nº 373/07, a extinção da contribuição disposta no art. 1º da LC 110/01.

Destaca-se no texto de Justificação do Projeto de Lei nº 373/07, abaixo colacionado, os principais pontos a serem considerados, com ênfase na informação de que a disponibilidade financeira do FGTS em 2007 não só foi suficiente para quitar a obrigação de recomposição das contas vinculadas, como também gerou um superávit de R\$ 21,1 bilhões ao FGTS:

JUSTIFICAÇÃO

Para fazer face ao pagamento dos expurgos inflacionários gerados pelos planos econômicos Collor I e II e Verão, a Lei Complementar nº 110, de 29 de junho de 2001, aumentou a alíquota do FGTS de 8% para 8,5% e a multa rescisória sobre os recursos da conta vinculada do trabalhador de 40% para 50%. No primeiro caso, a elevação deu-se por sessenta meses, tendo expirado em junho de 2006. No segundo, ao contrário, o incremento não foi, como deveria ter sido, provisório, valendo até hoje.

Com a edição da Medida Provisória nº 349, de 22 de janeiro de 2007, que instituiu o Fundo de Investimento do FGTS e apartou R\$ 5 bilhões do patrimônio líquido do Fundo de Garantia para integralização de cotas, o Governo viu-se na situação de ter que explicitar a atual situação financeira do Fundo para a sociedade.

Assim, soube-se que as disponibilidades financeiras do FGTS tiveram expressivo crescimento após a instituição das alíquotas adicionais antes mencionadas, como decorrência, em especial, das aplicações financeiras dos recursos extras arrecadados. Com isso, o montante acumulado foi suficiente não apenas para honrar os pagamentos dos expurgos decorrentes dos planos econômicos, que encerraram em janeiro de 2007, como também para acumular um superávit equivalente a R\$ 21,1 bilhões.

Conclusão: não há mais motivo para continuar onerando os empregadores com o adicional de 10% da multa rescisória. Afinal, são os trabalhadores os mais prejudicados por essa elevação do encargo social das empresas, tendo em vista as conseqüências em termos de maior informalidade e desemprego. Na verdade, tal adicional deveria ter sido provisório, já em sua origem, tal qual ocorreu com o aumento da alíquota de contribuição ao FGTS.

Diante do exposto, fica evidente a oportunidade e o alcance social da eliminação do adicional da multa rescisória instituído pelo art. 1º da Lei Complementar nº 110, de 2001, razão pela qual solicito o apoio dos nobres pares para sua aprovação.

Sala das Sessões,

Senador RAIMUNDO COLOMBO

Não se ignora aqui que referida contribuição foi recentemente extinta, mas isso em nada retira a pertinência do que se está a expor, dado que há discussão quanto à legitimidade da cobrança no período em que esteve vigente.⁵⁴⁶ Não se ignora também que a constitucionalidade de tal contribuição foi reconhecida pelo STF, quando do julgamento das ADI 2.556 e 2.568, em 2012.⁵⁴⁷

A questão é que precisamente quando do julgamento da ADI 2.556, o Min. Joaquim Barbosa atestou a impossibilidade de se aferir do alegado exaurimento de finalidade naquele momento, vez que extrapolava os limites daquela ação. Todavia, ressaltou a possibilidade do “exame oportuno da inconstitucionalidade da contribuição pelo suposto atendimento da finalidade à qual o tributo fora criado”. Não por outro motivo, outras ADI’s foram ajuizadas (ADIs 5.050, 5.051 e 5.053). Ainda que as respectivas medidas cautelares tenham sido indeferidas pelo Min. Rel. Roberto Barroso, admitiu-se a possibilidade de o STF reexaminar a validade de ato normativo anteriormente declarado constitucional, ante a possibilidade de alterações supervenientes no respectivo quadro fático e/ou jurídico.

O caso é pertinente ao presente ponto, pois versa sobre um controle pelo Poder Judiciário do exaurimento da finalidade de uma contribuição social, o qual seria operacionalizado de forma em tudo análoga a um controle de *finalidades* e *efeitos* de benefícios fiscais. É o que conclui Martha Toríbio Leão:

⁵⁴⁶ Art. 12, da Lei 13.932/20: Art. 12. A partir de 1º de janeiro de 2020, fica extinta a contribuição social instituída por meio do art. 1º da Lei Complementar nº 110, de 29 de junho de 2001.

⁵⁴⁷ ADI 2556, Relator(a): JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, julgado em 13/06/2012, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-185 DIVULG 19-09-2012 PUBLIC 20-09-2012.

Em que pese a discussão refira-se às contribuições, ela pode ser aplicada também ao caso das normas tributárias indutoras, que possuem igualmente esta característica de vinculação a uma determinada finalidade constitucionalmente prevista, sendo esta uma marca fundamental do seu regime jurídico. Por isso, também no caso das medidas tributárias extrafiscais, o atendimento aos objetivos que justificam sua imposição deve levar necessariamente à suspensão da cobrança. Trata-se na verdade de um desenvolvimento lógico da exigência de necessidade, na medida em que se o tributo (contribuição ou imposto indutor) não é mais necessário para o atendimento daquela finalidade que justificava sua cobrança, simplesmente porque esta já foi atendida, não havendo necessidade – e consequentemente proporcionalidade – na sua manutenção.⁵⁴⁸

Sobre o ponto, embora não haja propriamente uma jurisprudência do STF relativamente ao tema da vinculação finalística das contribuições (o que poderia aproveitar ao *duplo controle* dos benefícios fiscais ora sustentado), não se poderia deixar de referir o importante julgamento da ADI 2.925,⁵⁴⁹ no qual se reconheceu a inconstitucionalidade de dispositivos de lei orçamentária que permitiam a utilização de recursos decorrentes da CIDE-Combustíveis para finalidades outras que não aquelas que lhe são típicas, constantes do art. 177, § 4º, II, da CF/88.

Claro que a CIDE-Combustíveis conta com uma previsão constitucional clara e muito mais concreta do que as contribuições em geral, mas se trata de julgamento paradigmático no que diz respeito ao reconhecimento da destinação da arrecadação como elemento indissociável da sua legitimidade (um verdadeiro *duplo controle*, portanto).

Acontece que, lamentavelmente, o STF acabou por cancelar o desvio de *finalidade* e ignorar o controle de seus *efeitos*. De fato, prevaleceu o entendimento capitaneado pelo Min. Alexandre de Moraes, no sentido de que à revelia de todo o alhures exposto, a finalidade da norma seria, na verdade, “a preservação do direito social dos trabalhadores previsto no art. 7º, III, da Constituição Federal”. Ou seja, apesar da clareza dos motivos que originaram a instituição de tal contribuição social, preferiu a maioria dos ministros do STF reconduzir sua finalidade a uma previsão genérica.

O Min. Rel. Marco Aurélio adotou posicionamento condizente com o aqui sustentado, no sentido de dar atenção e relevo ao que consta na exposição de motivos da norma, visto sua clareza:

A exposição de motivos do projeto de lei que a originou relacionou o tributo umbilicalmente ao propósito de recompor as perdas das contas do FGTS sofridas ante

⁵⁴⁸ LEÃO, Martha Toríbio. Op. Cit., p. 152.

⁵⁴⁹ ADI 2925, Relator(a): ELLEN GRACIE, Relator(a) p/ Acórdão: MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 19/12/2003, DJ 04-03-2005 PP-00010 EMENT VOL-02182-01 PP-00112 LEXSTF v. 27, n. 316, 2005, p. 52-96.

expurgos inflacionários, considerados os planos econômicos Verão (1988) e Collor (1989), cumprindo determinação deste Tribunal no recurso extraordinário nº 226.855.

Ou seja, ao invés de vincular a contribuição a uma finalidade abstrata e genérica, que a rigor acaba por não impor limite algum, o Min. Marco Aurélio deu prevalência ao aspecto finalístico da norma, reconhecendo o que consta da sua exposição de motivos. Ora, se é conhecido de todos os motivos pelos quais a contribuição foi instituída, parece fazer mais sentido lhes reconhecer normatividade do que simplesmente os ignorar.

Seja como for, tem-se que tal julgamento em nada prejudica a postura ora defendida, pois apesar de se entender que o STF perdeu uma ótima oportunidade de reconhecer maior força à *finalidade* declarada da norma como um critério de controle, não se pode ignorar que o posicionamento da maioria, capitaneada pelo Min. Alexandre de Moraes, apenas divergiu de qual seria a verdadeira finalidade da norma: ao invés de se reconhecer normatividade ao que consta, por exemplo, da exposição de motivos e do histórico da norma, preferiu-se lhe atribuir uma finalidade genérica. Isso, somado a outros julgados referidos neste tópico, demonstra que ainda há um longo caminho a ser trilhado, mas que o *duplo controle* não chega a ser uma novidade na jurisprudência da Suprema Corte.

Assim é que se tem que o *duplo controle* da *eficácia* e dos *efeitos* dos benefícios fiscais são materialmente vocacionados, pois dizem respeito ao seu conteúdo e às suas repercussões práticas. Em síntese, o que se propõe é uma sindicância do que se pretende alcançar com a instituição de benefícios fiscais e o exame se tal objetivo é alcançado por sua decorrência. Sendo o objetivo alcançado ou não, fato é que o benefício fiscal precisa ser revisitado, tanto para seu ajuste, como para sua eventual extinção.

Não se ignora que se trata de um controle complexo e de difícil realização, mas isso de forma alguma significa que não deva ser feito. Tal constatação somente reforça a necessidade de aprimoramento do controle, com a construção de um ferramental apto à obtenção e análise de dados pertinentes para sua perfectibilização.

CAPÍTULO 4: A POSSÍVEL APLICAÇÃO PRÁTICA DOS CONTROLES MATERIAIS ÀS NORMAS CONCESSIVAS DE BENEFÍCIOS FISCAIS – ANÁLISE DE CASOS

De todo o exposto, tem-se o panorama e sistematização de um manancial teórico relativamente aos controlos à concessão de benefícios fiscais. Com efeito, entende-se restar demonstrado, sob uma perspectiva teórica, que a concessão de benefícios fiscais não é uma mera decisão baseada em caprichos do Administrador Público, mas precisa estar protegida por critérios formais e materiais que respaldam o juízo discricionário na sua instituição.

Acontece que pouca valia teria essa construção teórica caso não se demonstrasse sua aplicabilidade prática, pois embora seja verdade que o estudo do Direito deva fornecer fortes subsídios teóricos, tais subsídios somente têm razão de ser se voltados para a compreensão e solução de problemas práticos reais.⁵⁵⁰

Soa pertinente a analogia com o alerta feito desde há muito tempo por Humberto Ávila, para quem a doutrina tributária pátria acaba fazendo, ao mesmo tempo, “demais e de menos”, no sentido de se preocupar “demais” com o que já se encontra superado pela jurisprudência e “de menos” por deixar de se ocupar com temas de grande relevância da jurisprudência do STF.⁵⁵¹ Embora o que se pretenda fazer neste tópico não diga respeito à análise jurisprudencial do STF quanto ao tema (o que se entende ter sido realizado conforme o desenvolvimento de cada tópico), objetiva-se superar a postura que se entende ser realizada “de menos” pela doutrina nacional, ou seja, realizar uma análise prática daquilo que se defende no âmbito teórico.

Existem centenas de benefícios fiscais vigentes no Brasil, especialmente se considerados não somente aqueles vigentes em âmbito Federal, mas também os benefícios concedidos por

⁵⁵⁰ “Cabe decir, en general, que el caso no puede comprenderse jurídicamente si no es por referencia a la norma y ésta por referencia a aquél, pues no es sólo el caso el que debe orientarse por la norma, sino también la norma la que debe orientarse al caso. La ignorancia de cada uno de estos elementos de la interpretación produciría dos defectos opuestos. Tomar en consideración exclusivamente los casos daría lugar a una pura y simple “casuística”, incompatible con la existencia del derecho como ordenamiento; tomar en consideración exclusivamente el ordenamiento conduciría a una ciencia teórica, inútil para la finalidad del derecho. Exceso de concreción en un caso; exceso de abstracción en el otro. En cualquier caso, malentendimiento de la naturaleza del derecho y malentendimiento de la “interpretación” mismo”. ZAGREBELSKY, Gustavo. *El derecho dúctil: ley, derechos, justicia*. 10ª Ed., Madrid: Editora Trotta, 2011, p. 132.

⁵⁵¹ “Isso demonstra que a doutrina brasileira do Direito Tributário faz – com honrosas exceções, prestigiadas neste trabalho –, ao mesmo tempo, demais e de menos: demais, porque ela se prende a teses que, de acordo com as decisões do Supremo Tribunal Federal, não mais poderiam ser sustentadas de modo indiferente (por exemplo, distinção entre isenção e alíquota zero, inconstitucionalidade de impostos fixos, irrelevância da distinção entre impostos pessoas e reais); de menos, porque a doutrina deixa de se ocupar amplamente de temas que são de grande relevância na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (por exemplo, os postulados da proporcionalidade, da razoabilidade e da proibição de excesso, os fundamentos justificadores para distinções entre contribuintes)”. ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 5ª Ed., São Paulo: Saraiva, 2012, p. 63.

cada Estado e Municípios. A bem da verdade, uma análise exaustiva de todos os benefícios seria impossível e desnecessária para os propósitos deste trabalho, razão pela qual se optou pela seleção de casos específicos, todos de âmbito federal, que serão submetidos a uma análise a partir dos critérios materiais ora defendidos.

Assim, acredita-se que se demonstrará a pertinência e operacionalidade prática dos critérios materiais, cumprindo-se com o papel de contribuir com soluções possíveis para casos reais.

4.1 1º Caso: A concessão de crédito presumido de PIS/COFINS aos produtores de leite, com exceção às cooperativas agroindustriais do setor lácteo

A Lei n. 10.925/04, em seu art. 8º, autoriza as pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, a tomarem crédito presumido de PIS/COFINS calculado sobre o valor de determinadas aquisições de pessoas físicas ou recebidos de cooperado pessoa física.

Por conta do que dispõe o art. 9º, da Lei n. 11.051/04, as sociedades cooperativas sofreram restrições quanto à escrituração e aproveitamento deste crédito presumido. Enquanto sociedades não cooperativas podiam escriturar tal crédito presumido, usá-lo até o limite dos seus débitos e manter o saldo acumulado escriturado, as sociedades cooperativas não podiam manter em sua contabilidade o saldo não utilizado.

Embora tal questão não implicasse em vantagem financeira às sociedades não cooperativas, tal situação mudou com a edição do art. 9º-A, à Lei n. 10.925/04, realizado pela Lei n. 13.137/15. Isso porque tal artigo tornou esse saldo acumulado, que somente sociedades não cooperativas podiam manter, passível de ressarcimento e/ou compensação com outros tributos federais administrados pela Receita Federal – RFB.

A temática tem especial relevância para as cooperativas agroindustriais do setor lácteo, pois a Lei 13.137/15 também acrescentou um §2º, ao art. 9º, da Lei 11.051/04, disciplinando que “o disposto neste artigo não se aplica no caso de recebimento, por cooperativa, de leite *in natura* de cooperado”. Significa dizer que dali em diante a trava ao aproveitamento de créditos presumidos não se aplicaria mais às aquisições de leite *in natura* por cooperativas junto aos seus cooperados, mas deixou de igualar o tratamento no que diz respeito ao período pretérito à Lei 13.137/15.

Apesar de outros questionamentos que se poderia fazer a tal legislação,⁵⁵² no que interessa à análise de observância aos critérios de controle materiais de benefícios fiscais, tem-se que o mesmo não poderia prevalecer da forma como instituído. Isso porque há um claro favorecimento às sociedades não cooperativas em comparação ao tratamento dado a sociedades cooperativas, sem que haja um fundamento factível para tal discriminação (violação à isonomia tributária); há uma desproporcional violação à livre concorrência no setor lácteo, pois instituída uma enorme vantagem financeira apenas a um grupo de produtores (violação à proporcionalidade); há um claro descompasso entre a aparente finalidade de tal benefício e seus efeitos concretos (violação ao *duplo controle* de eficácia e efeitos).

Interessante apontar que, tanto a Lei 11.051/04, quanto a Lei 13.137/15, que alterou a 10.925/04, respectivamente convertidas das MP 219/04 e MP 668/15, não contam com qualquer justificativa para tal discriminação em suas exposições de motivos. Significa dizer que não há qualquer elemento objetivamente verificável a embasar tamanha discrepância de tratamentos. Imagina-se, contudo, que a razão de ser de tal benefício seja incentivar o setor produtivo de lácteos, dado o fato de se tratar de setor econômico muito característico de determinadas regiões do país, sendo fundamental para o desenvolvimento econômico regional, produção e manutenção de empregos etc. (no que diz respeito às cooperativas agroindustriais de tal setor, são agentes especialmente importantes na região da Serra Gaúcha, por exemplo).

O assunto foi levado ao Poder Judiciário para análise, mas o TRF4, em todas as oportunidades que teve, negou o pleito das cooperativas do setor lácteo de extensão dos efeitos do benefício, precisamente sob o argumento de vedação ao “legislador positivo”.⁵⁵³

Veja-se que neste caso, com a devida vênia ao entendimento contrário, se entende que andou mal o Poder Judiciário em negar tutela jurisdicional às cooperativas, sob o argumento de que lhe seria vedado fazer às vezes de “legislador positivo”. Isso porque se está diante de discriminação injustificada entre contribuintes que estão em posição de igualdade no que diz respeito à finalidade da norma.

Com efeito, o crédito presumido de PIS/COFINS concedido ao setor lácteo visa fortalecer o setor, dar-lhe competitividade e racionalizar sua carga tributária. Diante de tais

⁵⁵² Para outra abordagem quanto ao benefício em questão, sustentando a violação ao adequado tratamento tributário a ser conferido ao ato cooperativo praticado por cooperativas, vide: GUIMARÃES, Bruno A. François. Crédito Presumido de PIS/COFINS sobre a Aquisição de Leite in natura: inconstitucionalidade por violação ao adequado tratamento ao ato cooperado. In *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*, vol. 10, ano 3., São Paulo: RT, jan.-fev. 2018, pp. 67-88.

⁵⁵³ Vide: TRF4, AC 5001601-52.2016.404.7111, SEGUNDA TURMA, Relatora LUCIANE AMARAL CORRÊA MÜNCH, juntado aos autos em 19/07/2017; TRF4, AC 5005213-10.2016.404.7107, PRIMEIRA TURMA, Relator JORGE ANTONIO MAURIQUE, juntado aos autos em 06/07/2017.

premissas, pouco importa se o contribuinte é ou não uma sociedade cooperativa, de forma que não há uma relação de pertinência entre o critério de *discrímen* e a finalidade que se pretende alcançar.

Cooperativas e não cooperativas produzem o mesmo leite, de forma que tal discriminação não se justifica. Destaca-se que as exposições de motivos das legislações que originaram tal discriminação silenciaram quanto a qualquer motivo que pudesse justificar tal tratamento.

Portanto, tem-se que o *critério material relativo à isonomia tributária* não foi observado no caso, pois contribuintes que estão em situação de igualdade no que diz respeito à condição de “agroindústria do setor lácteo” foram tratados de forma desigual a partir do mesmo critério de *discrímen*.

No intuito de buscar uma “justificativa” para tal tratamento discriminatório, os julgados do TRF4 que trataram do tema adotaram como fundamentação o fato de que as cooperativas já teriam “vantagens” típicas do seu regime tributário específico, especialmente no que diz respeito à possibilidade de realizar exclusões da base de cálculo da PIS/COFINS.

Regra geral, os contribuintes sujeitos ao regime não-cumulativo da PIS/COFINS devem proceder com deduções das suas respectivas bases de cálculos em conformidade com o que dispõe o art. 1º, §3º, das Leis 10.637/02 e 10.833/03.

No caso das cooperativas de produção agropecuária, adicionalmente à regra geral, há outra série de exclusões, consolidadas no art. 11, da IN RFB 635/06, em conformidade com o disposto no art. 15, da MP 2.158-35/01. Este rol específico das cooperativas agropecuárias na verdade visa excluir da base de cálculo da PIS/COFINS as receitas oriundas de atos cooperativos típicos (negócios-internos).

Em função desta distinção em relação às agroindústrias não cooperativas, que não possuem redução na base de cálculo, a Lei 11.051/04, em seu art. 9º, restringiu o aproveitamento de créditos presumidos de PIS/COFINS oriundos de aquisições de seus cooperados pelas cooperativas, conforme segue:

Art. 9º O direito ao crédito presumido de que trata o art. 8º da Lei no 10.925, de 23 de julho de 2004, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, **recebidos de cooperado, fica limitado para as operações de mercado interno, em cada período de apuração, ao valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidas em relação à receita bruta decorrente da venda de bens e de produtos deles derivados**, após efetuadas as exclusões previstas no art. 15 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001. (sem grifos no original).

Quando o dispositivo acima transcrito diz “em relação à receita bruta decorrente da venda de bens e de produtos deles derivados”, refere-se às hipóteses em que o bem é adquirido para ser insumo à industrialização dele mesmo. Exemplificando, refere-se ao leite *in natura* adquirido para produzir o leite industrializado que se encontra nos mercados.

Assim, por terem as cooperativas uma “vantagem”⁵⁵⁴ às demais sociedades, a legislação lhes impôs restrições quantitativas e qualitativas à tomada de créditos presumidos. Quantitativas, pois tais créditos somente poderiam ser escriturados até o limite de seus débitos; qualitativas, pois tais créditos somente poderiam ser utilizados para compensação com débitos oriundos de mercadorias derivadas do mesmo produto.

A questão é que com a Lei n. 10.925/04, do mesmo ano da Lei n. 11.051/04, os produtos agropecuários em geral passaram a ter alíquota zero de PIS/COFINS. Veja-se que pouca diferença faz se determinada receita será excluída da base de cálculo da PIS/COFINS ou se, inclusa, será tributada à alíquota de 0%,⁵⁵⁵ com o que a restrição constante da Lei n. 11.051/04 já não tinha razão de ser, visto que a Lei n. 10.925/04 já havia equiparado o tratamento concedido às cooperativas agroindustriais e às agroindústrias não cooperativas do mesmo setor.⁵⁵⁶

Todavia, as indústrias não cooperativas não contam com nenhuma restrição à manutenção e aproveitamento de créditos presumidos de PIS/COFINS. Com isso, se entende que a sistemática então vigente gerou uma discriminação para com as cooperativas, visto que tanto cooperativas como não cooperativas agroindustriais não terão sua produção tributada a título de PIS/COFINS, mas as cooperativas têm o aproveitamento e manutenção de crédito presumido restringido.

⁵⁵⁴ Utiliza-se aspas, pois excluir as receitas oriundas de atos cooperados do âmbito de alcance da PIS/COFINS nada mais é do que observar que tais operações não geram receita propriamente dita, conforme já exposto neste trabalho. Logo, a bem da verdade, não se trata de uma exclusão da base de cálculo, mas sim de não incidência, conforma já decidido pelo STJ, em sede de recurso especial repetitivo representativo de controvérsia aqui já referido: REsp 1141667/RS, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 27/04/2016, DJe 04/05/2016. Sobre o tema, vide ainda: TOMÉ, Fabiana Del Padre. Pis e Cofins e as Sociedades Cooperativas. In: GAUDÊNCIO, Samuel Carvalho; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *Fundamentos do Pis e da Cofins: e o regime jurídico da não-cumulatividade*. São Paulo: MP, 2007, pp. 115-130.

⁵⁵⁵ O STF e o STJ já tiveram a oportunidade de firmar entendimento no sentido da equiparação dos institutos da exclusão da base de cálculo e da alíquota zero, conforme verificável nos seguintes julgados: (RE n. 370.682, STF, Pleno, Rel. Min. Ilmar Galvão, Rel. p/ Acórdão Min. Gilmar Mendes, j. em 25/06/2007, DJe-165, Divulgação em 18.12.2008, p. em 19.12.2007; (RE 475551, Relator (a): Min. CEZAR PELUSO, Relator (a) p/ Acórdão: Min. CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 06/05/2009, DJe-213 DIVULG 12-11-2009 PUBLIC 13-11-2009 EMENT VOL-02382-03 PP-00568 RTJ VOL-00218-01 PP-00486; REsp 762.754/MG, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 20/09/2007, DJ 02/10/2007, p. 230. Ainda, analisando tal equiparação para fins de aplicação do art. 178, do CTN, sob uma perspectiva de proteção à confiança: AgInt na SLS 2.161/DF, Rel. Ministra LAURITA VAZ, CORTE ESPECIAL, julgado em 16/11/2016, DJe 06/12/2016.

⁵⁵⁶ A Lei n. 10.925/04 é de 23 de julho de 2004, enquanto a Lei n. 11.051/04 é de 29 de dezembro do mesmo ano, o que atesta a prescindibilidade da restrição em comento.

Historicamente, essa discriminação não tinha efeitos monetários diretos sobre as cooperativas, mas tal quadro foi drasticamente alterado pela Lei 13.137/15, que acrescentou o art. 9º-A, à Lei 10.925/04. Tal artigo dispõe o seguinte:

Art. 9º-A. A pessoa jurídica poderá utilizar o saldo de créditos presumidos de que trata o art. 8º apurado em relação a custos, despesas e encargos vinculados à produção e à comercialização de leite, acumulado até o dia anterior à publicação do ato de que trata o § 8º deste artigo ou acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário a partir da referida data, para:

I - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, observada a legislação aplicável à matéria; ou

II - ressarcimento em dinheiro, observada a legislação aplicável à matéria.

A partir de então, o aproveitamento de créditos presumidos poderá ser feito por via de compensações com débitos próprios dessas contribuições ou outros tributos administrados pela RFB, ou, ainda, poderá ser solicitada a sua restituição em dinheiro, inclusive por cooperativas.

A questão é que enquanto as indústrias não cooperativas vinham escriturando e mantendo os créditos presumidos relativamente às suas aquisições, as cooperativas não o faziam por conta das vedações já apontadas. Ou seja, enquanto as agroindústrias não cooperativas passaram a poder utilizar os créditos presumidos escriturados e acumulados nos últimos cinco anos antes da promulgação da Lei 13.137/15, para fins de compensação ou ressarcimento, às cooperativas não foi dada tal possibilidade.

Há, portanto, uma clara desproporção na medida, pois a pretexto de se equalizar uma situação de suposta discrepância concorrencial, acabou-se por gerar uma enorme vantagem a apenas um grupo de produtores do setor lácteo, consistente na possibilidade de monetizar cinco anos de créditos presumidos de PIS/COFINS.

Trata-se de clara violação ao *critério material da proporcionalidade*, pois a monetização de cinco anos de atividades a apenas parte dos produtores lácteos lhes permitiu enormes condições de investimentos em maquinário, desenvolvimento tecnológico, contratação de pessoal e, até mesmo, de redução de margem lucro, visto que da noite para o dia os produtos de leite das não-cooperativas receberam enorme vantagem concorrencial.

Ainda, há um claro problema no que diz respeito à *finalidade* da norma, a começar pelo fato de tal elemento não constar na exposição de motivos da medida provisória que instituiu tal benefício fiscal. Conforme se expôs, a explicitação clara da finalidade da norma é fundamental para fins sua sindicância, de forma que isso, por si só, já compromete sobremaneira a idoneidade do benefício.

É justamente por conta de tal omissão que o TRF4, nas oportunidades que teve de analisar o assunto, acabou por assumir que a finalidade da norma, para além de buscar o incentivo ao setor lácteo, visava equalizar uma situação de desigualdade que, conforme visto, não existia.

Caso a intenção da norma fosse realizar tal equalização, deveria ter vedado a monetização dos créditos presumidos de PIS/COFINS também prospectivamente, o que não ocorreu. Por isso, soa mais razoável que a finalidade da norma seja incentivar o setor lácteo como um todo, até porque instituir um tratamento desfavorecendo especialmente as cooperativas esbarraria no “adequado tratamento tributário” ao ato cooperado praticado por cooperativas, constante do art. 146, III, “c”, c/c o art. 174, §2º, ambos da CF/88.

Embora o que se deva entender por “adequado tratamento tributário” seja tema extremamente polêmico e ainda não definido, há um elemento mínimo reconhecido pela doutrina e jurisprudência: a carga tributária incidente sobre o ato cooperativo não pode ser maior do que seria caso o negócio jurídico fosse praticado sem a associação em cooperativa.

O próprio STF definiu tal entendimento, quando do julgamento do RE 599.362/RJ, sob o rito de repercussão geral.⁵⁵⁷ Na oportunidade, o STF expôs que, apesar de não poder decidir quanto ao que seja o adequado tratamento tributário a ser dispensado aos atos cooperativos praticados por cooperativas (pois tal questão somente poderia ser solvida por lei complementar), fato é que tais negócios jurídicos não podem sofrer com uma carga tributária mais gravosa do que seriam caso praticados sem a associação em cooperativa.

Por tudo isso é que se tem que a finalidade da norma somente poderia ser o incentivo ao setor produtivo de lácteo, em atenção ao desenvolvimento econômico de determinadas regiões, geração de empregos etc.

Acontece que se assim o é, a *finalidade* da norma simplesmente não é alcançada ou, quando muito, é alcançada de forma parcial, pois se deixa de contemplar parcela significativa e importante de produtores que, caso pudessem usufruir da benesse, contribuiriam para o seu logro. Relativamente aos *efeitos* de tal benefício, a verdade é que são de impossível constatação, pois não há dados oficiais de acompanhamento.

Ou seja, significa dizer que o benefício fiscal de crédito presumido de PIS/COFINS nas aquisições de leite *in natura* não cumpre com os critérios materiais de controle, pois: (1) implicou numa discriminação desarrazoada entre contribuintes em situação de igualdade naquilo que diz respeito à norma; (2) resultou num desproporcional abalo às condições mínimas

⁵⁵⁷ RE 599362, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 06/11/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-027 DIVULG 09-02-2015 PUBLIC 10-02-2015.

de liberdade concorrencial entre cooperativas e não-cooperativas no setor lácteo; (3) afora o fato de não ter explicitado a sua *finalidade*, tem-se que a mesma somente pode ser o desenvolvimento do setor lácteo, o que vai comprometido pelo alijamento de parcela significativa de contribuintes que contribuiriam para sua realização.

Finalmente, importante destacar que todos os casos que se identificou em trâmite no Judiciário foram objeto de recurso especial e extraordinário. O STJ deixou de analisar a matéria, por entender que a matéria controvertida é de cunho constitucional,⁵⁵⁸ com o que se concorda. Todavia, o STF igualmente não conheceu a matéria, sob o impressionante posicionamento de a matéria dizer respeito a mera violação reflexa ao texto constitucional, sendo de índole infraconstitucional,⁵⁵⁹ com o que se discorda veementemente.

4.22º Caso: A concessão de crédito presumido de IPI para as montadoras atuantes no setor automobilístico localizadas nas regiões norte, nordeste e centro-oeste do país, desde que habilitadas perante o poder executivo em data já passada quando da sua instituição (31.05.1997)

Ciente da importância de estimular o desenvolvimento das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste do país, sobretudo no que tange à geração de empregos e distribuição da renda, o Legislador Federal, por meio do advento da Lei 9.440/97, promulgada em 14.03.1997, concedeu uma série de benefícios fiscais para determinadas atividades relacionadas ao setor automobilístico a serem realizadas nestas regiões do Brasil, visto que tal setor é notoriamente relevante para o país no que diz respeito a investimentos em pesquisa e desenvolvimento (P&D) e à geração de empregos.

O art. 1º, da Lei 9.440/97, prevê um extenso rol de possíveis benefícios a serem concedidos às montadoras que se estabelecessem nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, à época com termo final de vigência previsto para 31.12.1999, sendo que o crédito presumido de IPI, objeto deste tópico, consta do seu inciso IX:

⁵⁵⁸ RESP 1.870.516/RS (2020/0085255-5). Min. Rel. NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO (aguarda julgamento); AgInt no REsp 1639339/MG, Rel. Ministra REGINA HELENA COSTA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/09/2017, DJe 28/09/2017; AgInt no REsp 1735679/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 09/10/2018, DJe 24/10/2018.

⁵⁵⁹ RE 1.105.851/RS. Min. Rel. Ricardo Lewandowski. Julgado em 08.02.2018. Publicado em 15.02.2018; RE 1.109.698/RS. Min. Rel. Ricardo Lewandowski. Julgado em 01.08.2019. Publicado em 06.08.2019; ARE 1181341 AgR-terceiro, Relator(a): LUIZ FUX, Primeira Turma, julgado em 21/02/2020, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-053 DIVULG 11-03-2020 PUBLIC 12-03-2020; ARE 1190716 AgR, Relator(a): ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 25/10/2019, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-261 DIVULG 28-11-2019 PUBLIC 29-11-2019; ARE 1181341 AgR-terceiro, Relator(a): LUIZ FUX, Primeira Turma, julgado em 21/02/2020, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-053 DIVULG 11-03-2020 PUBLIC 12-03-2020.

Art. 1º Poderá ser concedida, nas condições fixadas em regulamento, com vigência até 31 de dezembro de 1999:

IX - crédito presumido do imposto sobre produtos industrializados, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nos 7, 8 e 70, de 7 de setembro de 1970, 3 de dezembro de 1970 e 30 de dezembro de 1991, respectivamente, no valor correspondente ao dobro das referidas contribuições que incidiram sobre o faturamento das empresas referidas no § 1º deste artigo.

Apesar da previsão de vigência até 31.12.1999, o art. 11, da referida lei, previa a possibilidade de concessão de novos benefícios ou renovação de alguns dos já existentes (dentre eles, o crédito presumido de IPI), de 01.01.2000 a 31.12.2010, o que foi realizado pelo Decreto 3.893/01. Findo tal prazo, o Governo Federal seguiu prorrogando o prazo de vigência do benefício em questão por meio das inclusões dos art. 11-A, 11-B e 11-C à Lei 9.440/97, os quais previram novos termos finais para 31.12.2015, 31.12.2020 e 31.12.2025.

Com efeito, a legislação estabelece algumas condições para fruição do benefício fiscal previsto no art. 11-C, da Lei 9.440/97, criado pela Lei 13.755/18, vigente até 31.12.2025. Tais condições dizem respeito à necessidade de produção de determinados produtos elencados (critério material), à localidade da sede do contribuinte (critério espacial) e à necessidade de realização de investimentos de determinada natureza (critério condicional).

Há, contudo, outra condição para a fruição do benefício: que seus beneficiários estejam habilitados nos termos do art. 12, da Lei 9.440/97, que dispõe o seguinte:

Art. 12. Farão jus aos benefícios desta Lei os empreendimentos habilitados pelo Poder Executivo até 31 de maio de 1997.

Significa dizer que caso alguma montadora pretenda, hoje, fazer jus ao crédito presumido de IPI concedido para montadoras localizadas nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, precisa ela estar habilitada junto ao Poder Executivo desde a longínqua data de 31.05.1997. Veja-se que tal dispositivo até poderia se justificar quando do surgimento do benefício fiscal ora em questão, há mais de duas décadas. Todavia, hoje tal condição nada mais é do que uma trava que acaba por privilegiar um seletivo grupo de beneficiários, que gozam do benefício em questão há mais de vinte anos.

Significa dizer que é proibido que novas empresas do setor automotivo, concorrentes das hoje existentes, usufruam em condições de igualdade do crédito presumido de IPI em questão, ainda que observem todos os demais requisitos e tenham condições de contribuir na realização da finalidade pretendida pela norma. Noutros termos, a condição constante do art. 12, da Lei 9.440/97, soa como um critério de discriminação injustificada, criando diferenciação

onde não há (ao menos naquilo que interessa à questão), impondo óbice insuperável à liberdade de iniciativa e de concorrência e atentando contra a finalidade da norma.

O propósito de incentivo às regiões contempladas pelo benefício fica claro da exposição de motivos à MP 512/10, que alterou a Lei 9.440/97 para incluir o art. 11-B:

5. Mesmo com os avanços mencionados, observa-se ainda um distanciamento considerável nos indicadores econômicos das regiões mencionadas. As regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, conjuntamente detêm 42,78% da população brasileira, mas respondem por apenas 26,9% de participação no Produto Interno Bruto do Brasil (PIB), a preços correntes, em 2006, segundo dados do IBGE. Todos os estados dessas regiões, exceto o Distrito Federal por sua estrutura econômica diferenciada, ostentam um PIB per capita inferior ao dado nacional.

6. A indústria automotiva brasileira, por sua vez, passa por um momento peculiar. Se, por um lado, a produção, o emprego e as exportações crescem, por outro lado, as importações crescem mais ainda. Como resultado, o setor, que se mostrava superavitário no comércio internacional até 2008, apresentou déficit de US\$ 3,7 bilhões de dólares em 2009. As estimativas apontam um déficit superior a US\$ 5 bilhões de dólares em 2010, considerando-se todos os ramos da indústria, inclusive o de autopeças.

7. Neste contexto, a proposta de Medida Provisória visa combinar incentivos para o aumento da produção nacional com o reforço das políticas de desenvolvimento regional, com base no que dispõe a própria Constituição Federal.

Importante destacar que, quando da promulgação do art. 11-C (assim como dos seus antecessores), a informação de quais montadoras do setor automobilístico estavam cadastradas desde 31.05.1997 era conhecida do Poder Público, de forma que manter tal exigência não somente cria uma barreira intransponível a novas montadoras que poderiam contribuir com a realização da finalidade da norma, como acaba por direcionar clara e especificamente o benefício a um seletivo grupo pré-conhecido de contribuintes. Trata-se, portanto, de um verdadeiro privilégio que se prorroga indeterminadamente no tempo.

Nessa esteira, é mister ressaltar as conclusões do Estudo “Política de incentivos fiscais para o desenvolvimento regional: uma crítica à MP 512”, promovido por dois Consultores Legislativos do Senado nas áreas de Desenvolvimento Regional e de Direito Tributário, Ricardo Nunes de Miranda e Cláudio Borges dos Santos.⁵⁶⁰ O referido estudo, do ano de 2011, analisou não somente os métodos, mas também os custos envolvidos na instituição de programa de incentivos fiscais à indústria automobilística nas regiões menos desenvolvidas do país e, com isso, amparadas pela MP 512/10, que posteriormente foi convertida para modificar a Lei 9.440/97.

⁵⁶⁰ Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/textos-para-discussao/td-87-politica-de-incentivos-fiscais-para-o-desenvolvimento-regional-uma-critica-a-mp-512>. Acesso em 09 de fevereiro de 2021.

Com efeito, os estímulos decorrentes da Lei 9.440/97 e 9.826/99, levaram à instalação de seis fábricas automotivas nas regiões contempladas pelo benefício: Troller no Ceará, Moura e TCA em Pernambuco, Ford na Bahia e Hyundai e Mitsubishi em Goiás. Eis, portanto, o grupo de contribuintes aptos a seguir gozando do benefício em questão.

O referido estudo apresentou fortes críticas às práticas adotadas para instituição dos incentivos fiscais como, por exemplo: a aquisição da empresa TCA pela FIAT, para conseguir se instalar no estado de Pernambuco e usufruir dos incentivos fiscais, nos termos do art. 11-B da Lei 9.440/97. Vejamos:

Havia ainda uma restrição decisiva à implementação do plano de instalar a Fiat em Pernambuco: a vedação à alteração de benefício inicialmente concedido para a produção dos produtos referidos nas alíneas a e (montagem de veículos) do § 1º do art. 1º da Lei nº 9.440, de 1997, para os referidos nas alíneas f a h (produção de autopeças e equipamentos para veículos como baterias ou acumuladores elétricos), e vice-versa (§ 4º do art. 8º da Lei nº 11.434, de 2006).

Ou seja, a Fiat somente poderia usufruir incentivos fiscais relativos a projetos de montagem de veículos se adquirisse a Ford, detentora deste tipo de incentivo nos termos dos dois mencionados dispositivos: § 1º do art. 1º da Lei nº 9.440, de 1997, e § 4º do art. 8º da Lei nº 11.434, de 2006. Na legislação então vigente, mesmo que a Fiat adquirisse a Moura ou a TCA, não poderia usufruir os incentivos, pois as citadas empresas se habilitaram, originalmente, para a produção de autopeças e de outros itens acessórios e não para a montagem de veículos.

A solução foi encaminhada mediante o § 5º do art. 11-B acrescentado à Lei nº 9.440, de 1997, pelo art. 1º da MPV, que permite a habilitação para alteração do benefício inicialmente concedido, nos seguintes termos:

§ 5º Sem prejuízo do disposto no § 4º do art. 8º da Lei nº 11.434, de 28 de dezembro de 2006, fica permitida, no prazo estabelecido no § 1º, a habilitação para alteração de benefício inicialmente concedido para a produção de produtos referidos nas alíneas a e do § 1º do art. 1º da citada Lei, para os referidos nas alíneas f a h, e vice-versa.

Segundo informações obtidas junto às áreas técnicas do MDIC, a TCA já deu entrada em projetos na área de montagem de automóvel, dentro do prazo estabelecido no citado § 1º do art. 11-B. Assim, com a aquisição da TCA, a Fiat poderá instalar-se em Pernambuco e usufruir os incentivos fiscais nos termos da legislação vigente.

Conforme consignado no referido estudo, “sempre mediante a adoção de medidas provisórias (MPVs nº 1.532-2/1997, nº 1.916/1999, nº 321/2006, nº 471/2009), o Poder Executivo concedeu incentivos fiscais a beneficiários previamente selecionados. Esse procedimento continua a ser empregado com a edição da MPV nº 512/2010”. Os autores destacam ainda, de forma categórica, a falta de transparência e correção na concessão de tal benefício:

Antes de encerrar a análise, ressaltamos que, desde seu nascedouro, as práticas utilizadas no regime de incentivos fiscais para a promoção da descentralização

regional da indústria automobilística têm pecado pela falta de equidade e transparência.

Quanto ao ponto, interessante destacar que o STF possui jurisprudência no sentido de reconhecer a inconstitucionalidade de benefícios fiscais “direcionados” a beneficiários previamente determinados, por violação ao princípio da impessoalidade.

Exemplificativamente, veja-se a ADI 4.259, movida pelo Governador do Estado da Paraíba em face da Lei Estadual 8.736/09.⁵⁶¹ O caso versava sobre a instituição do Programa “Acelera Paraíba”, segundo o qual os pilotos de automobilismo participantes de competições estaduais e nacionais poderiam captar recursos junto a contribuintes do ICMS, sendo limitado um valor anual de captação de recursos.

Na ocasião, a Suprema Corte reconheceu que o parágrafo único do art. 2º da referida legislação desbordou da normatividade constitucional, ao dispor que: “fará jus ao incentivo de que trata esta Lei, o piloto paraibano que obteve a melhor colocação no último campeonato realizado da categoria, devendo ter participado, no mínimo, de 75% (setenta e cinco) das etapas realizadas”. Isso porque, conforme voto proferido pelo Min. Rel. Edson Fachin:

Na prática, verifica-se que o requisito estabelecido restringe a concessão do benefício a um piloto paraibano, que participou da categoria STOCK CAR V8 no ano de 2008 e, portanto, faria jus ao incentivo fiscal no valor de R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais). Por conseguinte, evidencia-se o grave vício de inconstitucionalidade alegado pelo Requerente, tendo em conta a inobservância dos princípios da impessoalidade e da igualdade no caso concreto.

Ou seja, o benefício então em questão restringia demasiadamente seu espectro a um piloto previamente determinado, consistindo, nos termos da ementa do julgado, em “privilégio injustificado”, violando a igualdade tributária e a impessoalidade.

Adotando-se tais premissas para a análise do caso ora em comento, a rigor, percebe-se que ao criar trava claramente discriminatória, acabou-se por se criar um privilégio direcionado a alguns poucos contribuintes já previamente conhecidos. Isso, inclusive, deu ensejo a uma série de esforços indiretos de parte dos interessados na obtenção do direito ao benefício, tais como a aquisição de empresa previamente habilitada, no intuito de usufruir do benefício que, ordinariamente, seria simplesmente de impossível alcance.

Assim, entende-se que a violação à isonomia tributária pela norma incentivadora verifica-se a partir do momento em que ela condiciona o direito ao crédito presumido de IPI a uma exigência prévia cujo limite temporal já se esvaiu há mais de 20 anos. Ao privilegiar um

⁵⁶¹ ADI 4259, Relator(a): Min. EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 03/03/2016, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-049 DIVULG 15-03-2016 PUBLIC 16-03-2016.

pequeno grupo de contribuintes em detrimento do restante do setor automotivo que preenche os critérios material, temporal e espacial e poderia contribuir para a realização da finalidade pretendida, não guarda condições de igualdade àqueles beneficiados naquilo que interessa à norma.

No que diz respeito às liberdades econômicas, evidente que existem outros meios menos restritivos aos direitos fundamentais à livre iniciativa e à livre concorrência na promoção do desenvolvimento socioeconômico das regiões contempladas pelo benefício do art. 11-C, da Lei 9.440/97. Isso porque, embora a norma seja adequada à promoção da finalidade proposta, ela não é necessária naquilo que requer, de forma que o mesmo contexto poderia ser alcançado por meio de menores restrições, tais como a manutenção das condições materiais, espaciais e condicionais afora a exigência inalcançável de ter estado habilitado junto ao Executivo até 31.05.1997.

Analisando-se a finalidade da norma e o *duplo controle*, igualmente a trava ao gozo do benefício previsto no art. 11-C, da Lei 9.440/97 não se sustenta, pois, se a razão de ser do benefício é o desenvolvimento das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste a partir do estímulo à montadoras se instalarem em tais localidades, condicionado à produção de determinados produtos dentro de determinado lapso temporal, não faz sentido nenhum a exigência de que seus beneficiários já estivessem gozando do benefício desde 1997.

Interessante destacar que mesmo contando com todos esses vícios ora apontados, ainda assim a Ford se mostrou insatisfeita com o “ambiente econômico desfavorável” de que gozava, tendo anunciado no começo de 2021 a sua saída do país. Tal justificativa foi exposta no seu comunicado oficial à imprensa como causa da decisão, conjuntamente com a “pressão adicional causada pela pandemia”.

Sabe-se que tamanha decisão não decorre de apenas um fator, fazendo parte de um grande plano da Ford de reestruturação de sua atuação em toda América Latina, decorrente de sucessivos resultados insatisfatórios na região. De se recordar que a Ford, primeira empresa automobilística a se instalar no Brasil, em 1919, já havia anunciado em 2018 que, afora sua atuação na Europa, focaria na produção apenas de picapes e SUVs, salvo pontuais exceções.⁵⁶²

⁵⁶² Para uma explicação a respeito da política da empresa, vide o comunicado disponibilizado no seu próprio site, bem como uma série de perguntas e respostas que visam esclarecer a questão: https://www.ford.com.br/reestruturacao-ford-brasil/?utm_source=google_search&utm_medium=cpc&utm_content=320x50_alwayson-search-ford-crise-2021_98027_intention&utm_campaign=always-on_2021&searchid=98027%7cgoogle%7csearch%7c320x50%7calwayson-search-ford-crise-2021%7calways-on-2021%7cintention&gclid=EAIaIQobChMI1peqw-zd7gIVkoSRCh1_DAEiEAAYASAAEgK0kPD_BwE&gclsrc=aw.ds. Acesso em 09 de fevereiro de 2021.

Contudo, é possível fazer uma análise da questão também sobre os efeitos que os benefícios fiscais concedidos ao setor tiveram. Não se ignora que tais benefícios trouxeram resultados importantes e alinhados com as finalidades originalmente pretendidas,⁵⁶³ mas uma reflexão importante e que jamais foi feita oficialmente diz respeito à análise da pertinência na continuação por período indeterminado de tais benefícios fiscais.

Veja-se que muitos tributos foram renunciados em nome de uma empresa que optou por sair do país por entender, dentre outros motivos, que a realidade econômica nacional não seria atrativa. Logo, questionamentos quanto a pertinência e viabilidade da continuidade dos significativos benefícios fiscais ao setor são impositivos, sob pena de seguirmos renunciando vultuosos valores em favor de empresas que se mostram potencialmente inaptas a perpetuar suas contrapartidas ao país (geração de empregos, investimento em pesquisas de novas tecnologias, etc.).

Economistas de renome apontam, desde há muito tempo, que haveria um verdadeiro protecionismo envolvendo o setor automobilístico, de forma que a concessão gradual e constante de benefícios fiscais seria fruto não de uma análise técnica, propriamente dita, mas de pressões e até mesmo certa inércia em alterar um quadro já presente há muito tempo no cenário nacional.

Neste sentido, veja-se importante palestra proferida pelo economista Marcos Lisboa ainda em 2016, na terceira edição do Fórum Direções QUATRO RODAS, na qual afirmou que o setor automobilístico teria se tornado dependente de benefícios fiscais, acomodando-se com tal realidade ao invés de buscar alternativas de competitividade, atestando categoricamente que “o setor automotivo é o mais protegido da economia brasileira”.⁵⁶⁴ Tal realidade, ao menos parcialmente confirmada pela saída da Ford do país, impõe uma análise material aos benefícios fiscais concedidos ao setor, não para eliminá-los simplesmente, mas sim para equacioná-los.

O assunto ainda não teve a oportunidade de ser analisado pelos tribunais pátrios, mas se espera que, caso a discussão chegue ao Judiciário, tais fatores sejam levados em consideração para se afastar a trava constante do art. 12, da Lei 9.440/97 e se adeque o espectro subjetivo do benefício em questão aos ditames constitucionais da isonomia e da proporcionalidade.

⁵⁶³ Neste sentido, exemplificativamente, o próprio estudo antes referido, relativamente à MP 512, aponta: “Aparentemente, o esforço de descentralização regional foi bem sucedido, pois o regime de incentivos fiscais teve como resultado o aumento da participação do setor automobilístico no emprego regional, que passou de praticamente zero antes da criação do regime para mais de 13% em 2009, e da expansão da exportação de veículos por estas regiões, que alcançou 10% no total das exportações brasileiras de veículos, partindo de praticamente zero”.

⁵⁶⁴ Íntegra da fala disponível em: https://www.youtube.com/watch?v=zufSIeeuJz4&ab_channel=LucasFS. Acesso em 09 de fevereiro de 2021.

4.3 3º Caso: A redução a zero da alíquota do Imposto de Importação para determinadas armas de fogo

Este caso, que gerou bastante polêmica, ocorreu no final do ano de 2020, quando o Governo Federal reduziu para zero a alíquota do Imposto de Importação sobre determinadas armas de fogo. Por meio da Resolução Gecex 126, de 08 de dezembro de 2020, a NCM 9302.00.00, que diz respeito a “Revólveres e pistolas, exceto os das posições 93.03 ou 93.04”, teve sua alíquota de II zerada, o que gerou um grande debate não apenas pelo seu próprio teor, mas também porque em 14 de dezembro, menos de uma semana depois, o Min. Edson Fachin deferiu medida liminar na ADPF 772, ajuizada pelo Partido Socialista Brasileiro (PSB), para suspender os efeitos do referido ato, mantendo a alíquota de 20% do II até então vigente.

Embora a norma em questão não conte com exposição de motivos, é fato notório que o Presidente Jair Bolsonaro tem como uma de suas pautas o estabelecimento de políticas que resultem no armamento da população civil ou, pelo menos, a facilitação do seu acesso. Trata-se de pauta defendida pelo Presidente desde quando ainda era Deputado Federal.⁵⁶⁵

Segundo reiteradas manifestações do Presidente Bolsonaro, o acesso da população a armas de fogo não diz respeito a uma política de segurança pública apenas e tão somente, mas sim uma tentativa de resguardar o que entende ser uma manifestação da liberdade das pessoas de possuir uma arma de fogo, caso assim o queira.⁵⁶⁶ Logo, soa coerente assumir que a finalidade de tal norma seria resguardar a liberdade individual das pessoas e sua propriedade privada, tratando-se de ato normativo promulgado num contexto de gradual facilitação de acesso a armas de fogo que vem se dando desde 2019.⁵⁶⁷

⁵⁶⁵ São várias as reportagens que dão conta do histórico do Presidente Bolsonaro, destacando esse ponto. Exemplificativamente, vide: <https://g1.globo.com/politica/eleicoes/2018/noticia/2018/10/28/de-capitao-a-presidente-conheca-a-trajetoria-de-jair-bolsonaro.ghtml>

⁵⁶⁶ Neste sentido, veja-se a seguinte reportagem: <https://g1.globo.com/politica/noticia/2019/05/07/bolsonaro-assina-decreto-que-muda-regras-sobre-uso-de-armas-por-colecionadores-e-atiradores.ghtml>

⁵⁶⁷ Neste sentido, rememora-se que no primeiro semestre de 2019 o Presidente editou uma série de decretos dispendo sobre o tema, como o Decreto 9.845, que permitiu que as pessoas autorizadas pela Lei 10.826/03 (Estatuto do Desarmamento) possam adquirir até seis armas de uso permitido, podendo as carreiras que dependem da posse e do porte de armas para o exercício de suas funções, como Forças Armadas, Polícias e membros da Magistratura e do Ministério Público, adquirirem mais duas armas de uso restrito; o Decreto 9.846, que, dentre outras providências, desburocratizou uma série de procedimentos envolvendo aquisição de armas de fogo e elevou a quantidade de munições passíveis de aquisição por determinadas categorias técnicas; o Decreto 9.847, que reviu algumas regras dos decretos anteriores e estabeleceu novas facilidades de acesso e transporte de armas de fogo e; o Decreto 10.030, que, dentre outras providências, relaxou certos controles e restrições, regulamentou a atividade dos praticantes de tiro recreativo.

Nas razões da petição inicial da ADPF 772, que visa combater a redução a zero da alíquota de II sobre determinadas armas de fogo, há fundamentação no sentido de que a medida coloca em risco a segurança da coletividade por facilitar a inserção de armas no mercado, bem como desrespeita o direito social à segurança pública, o direito fundamental à vida, à dignidade da pessoa humana e ainda ofende ao princípio da reserva legal. Significa dizer que o PSB busca que o STF analise o mérito da redução de alíquota de II ora em questão, o que efetivamente foi realizado pela decisão do Min. Edson Fachin.

Os fundamentos da decisão que deferiu a liminar foram vários. Em primeiro lugar, entendeu o Min. Edson Fachin de que a concessão de alíquota zero seria ilegítima, por conta do seu impacto na indústria nacional, estando-se diante de possível ofensa ao art. 219, da CF/88, que estabelece que “o mercado interno integra o patrimônio nacional e será incentivado de modo a viabilizar o desenvolvimento cultural e socioeconômico, o bem-estar da população e a autonomia tecnológica do País, nos termos de lei federal”.

Neste sentido, o seguinte trecho da decisão é bastante ilustrativo:

A iniciativa de reduzir a zero a alíquota do imposto de importação de pistolas e revólveres impacta gravemente a indústria nacional, sem que se possa divisar, em juízo de delibação, fundamentos juridicamente relevantes da decisão político-administrativa que reduz a competitividade do produto similar produzido no território nacional. Há significativo risco, portanto, de que ocorra desindustrialização, no Brasil, de um setor estratégico para o país no Comércio Internacional.

Identifica-se, prefacialmente, que a Resolução GECEX nº 126/2020 representa possível ofensa grave ao art. 219 da CRFB, atentando contra o patrimônio nacional ao arrostar negativamente o mercado interno de setor econômico estratégico. Neste momento altamente sensível para a retomada econômica, consideradas as sequelas do coronavírus sobre o conjunto das atividades produtivas do país, a inviabilização de relevante setor industrial deve ser vista com especial atenção.

Em continuidade, o Min. Edson Fachin expõe o Brasil é signatário de diversos tratados internacionais que precisariam ser observados e equipara a figura da alíquota zero a da isenção, concluindo apesar do âmbito de discricionariedade que o Governo Federal goza no que diz respeito às alíquotas de II, o resguardo a direitos fundamentais seria um limite à sua atuação, conforme segue:

A técnica exonerativa de “alíquota zero” corresponde, indubitavelmente, à isenção tributária, mediante “normas-convite”. Opera-se, prima facie, no âmbito da licitude, na medida em que os órgãos de Segurança Pública (Ministério da Justiça-MJ e Exército Brasileiro-EB) já prescrevem normas “comando-controle” para importação de armas. Isto não confere, contudo, um “cheque em branco” para o Executivo fomentar a importação mediante indiscriminada redução de tributos.

Não se ignora que a redução do imposto de importação, mediante ato normativo próprio do Executivo, é autorizada pelo art. 153, § 1º da CRFB/88. Tampouco se ignora que, conforme anteriormente reconhecido por este Tribunal (RE 570.680/RS, rel. Min. Ricardo Lewandowski, Pleno, DJE de 4/12/2009), confere-se certa discricionariedade, na matéria, ao Chefe do Poder Executivo, podendo haver, inclusive, delegação à CAMEX/GECEX. A questão juridicamente relevante passa a ser a de se, no exercício desta prerrogativa, os efeitos extrafiscais da redução a zero da alíquota do imposto representam indevida violação de direitos fundamentais, colidindo com princípios que, ante as circunstâncias do caso concreto, reclamam precedência.

Ainda, o Min. Edson Fachin realiza efetivo juízo quanto à finalidade da norma, expondo que seriam seus propósitos incompatíveis com a ordem constitucional vigente:

Ainda que este Supremo Tribunal Federal já tenha afirmado a discricionariedade do Presidente da República para a concessão de isenção tributária em vista da efetivação de políticas fiscais e econômicas (MS 34342 AgR, Rel. Min. Dias Toffoli, Pleno, Dje 23/08/2017), parece-me necessário traçar um distinguo: não se está aqui a tratar, simplesmente, da capacidade de programação da Administração Pública para a efetivação de determinada política econômica. Neste sentido, a opção normativa de fomento à aquisição de pistolas e revólveres por meio de incentivos fiscais mediante a redução do imposto de importação encontra óbice não no conjunto de competências atribuído ao Chefe do Poder Executivo, mas sim na probabilidade de ingerência em outros direitos e garantias constitucionalmente protegidos.

É inegável que, ao permitir a redução do custo de importação de pistolas e revólveres, o incentivo fiscal contribui para a composição dos preços das armas importadas e, por conseguinte, perda automática de competitividade da indústria nacional; o que afronta o mercado interno, considerado patrimônio nacional, conforme prescrito na ordem econômica constitucional, e causa não razoável mitigação dos direitos à vida e à segurança pública, que passo a tratar a seguir.

Finalmente, expôs um histórico jurisprudencial do STF e de entidades internacionais no sentido de sustentar que o amplo acesso a armas seria atentatório a diversos compromissos internacionais assumidos pelo país, bem como contra os direitos constitucionalmente estabelecidos à vida e à segurança, realizando juízo de proporcionalidade da Resolução Gecex 126/20.

Neste sentido, afirma que “pende dúvida razoável, em primeiro lugar, sobre a regra da legitimidade dos fins aplicada à redução a zero da alíquota do imposto de importação sobre pistolas e revólveres (...). Estando pouco evidente a finalidade buscada pela norma, há razões para entender que seus objetivos podem não se coadunar com os mecanismos de legitimação constitucional e a diligência devida”. Consequentemente, sustenta que as “regras” da necessidade e adequação não estariam preenchidas no juízo de proporcionalidade então realizado, fazendo o seguinte juízo quanto a proporcionalidade em sentido estrito:

Em terceiro lugar, ainda que se cuide de mera análise do pedido liminar, há suficiente evidência de que a Resolução GECEX nº 126/2020 não resiste a teste de proporcionalidade em sentido estrito. Ante o peso prima facie dos princípios do direito

à vida e à segurança, e da significativa intensidade de interferência sobre eles exercida pela referida redução de alíquota, naquilo em que estimula a aquisição de armas de fogo e reduz a capacidade estatal de controle, seria necessário que os princípios concorrentes (fossem eles o direito de autodefesa, ou as prerrogativas de regulação estatal da ordem econômica) estivessem acompanhados de circunstâncias excepcionais que os justificassem. Em termos técnicos, estes direitos deveriam ser complementados por extraordinariamente altas premissas fáticas e normativas (cf. ALEXY, R. The Weight Formula. In: STELMACH, Jerzy et al. (org.). *Studies in the Philosophy of Law: Frontiers of the Economic Analysis of Law*. Cracóvia: Jagiellonian University Press, 2007). Ademais, estas premissas deveriam estar plasmadas em planos e estudos que garantissem racionalmente, a partir das melhores teorias e práticas científicas a nós disponíveis, que os efeitos da norma não violariam o dever de controle das armas de fogo pelo Estado brasileiro.

Assim, exposta a questão e os principais pontos da decisão liminar proferida pelo Min. Edson Fachin na ADPF 772, o que se pretende fazer é analisar tal decisão à luz do quanto exposto neste trabalho, visto que se trata de caso raro em que houve um controle restritivo à concessão de determinado benefício fiscal.

Sob a perspectiva do controle da isonomia, tem-se que o benefício em questão não gera discriminações dentre contribuintes. Isso porque o benefício é dado especificamente a importadores que, a bem da verdade, tem suas condições de competitividade no mínimo aproximada com seus concorrentes nacionais, de forma que não há uma desequiparação entre produtores de armas de fogo nacionais e importadores a ser analisada.

Pelo contrário, o que se poderia cogitar é se os produtores nacionais não deveriam gozar de um tratamento favorecido frente aos importadores, como forma de lhes facultar condições de igualdade, o que atrairia uma análise sob a perspectiva da livre concorrência. Veja-se que o Min. Edson Fachin é claro no seu voto a estabelecer que o setor de armas de fogo, justamente por ser mercado estratégico, deve contar com controles e restrições específicas a resguardar o mercado interno, o que poderia fazer concluir pela necessidade de uma tributação maior aos importadores.

Todavia, tem-se que a concessão de benefícios fiscais é medida que deve ser tida como subsidiária a outras, sendo certo que a importação de armas de fogo segue contando com ampla e minuciosa regulamentação estatal. O voto ora em questão parece assumir que a importação de armas de fogo foi amplamente viabilizada e facilitada, o que simplesmente não é verdade, tendo havido, apenas e tão somente, uma aproximação na carga tributária entre armas de fogo nacionais e importadas.

Veja-se que a rigor, no que diz respeito às liberdades econômicas, especialmente a livre concorrência, tem-se que a questão simplesmente não foi analisada pela decisão do Min. Edson

Fachin, o que nos parece ser um *ponto cego* importante. Embora a princípio a instituição de alíquota zero do II para determinadas armas pareça mais contribuir do que prejudicar a livre concorrência de tal setor econômico, pois institui carga tributária mais paritária dentre a indústria nacional e importadores, é sabido que a indústria armamentista nacional tem pleitos históricos de concessão de tratamentos mais favorecidos alegando, precisamente, a necessidade de equiparação com concorrentes internacionais.⁵⁶⁸

Logo, retoma-se que poderia haver uma situação de desigualdade dentre importadores e produtores nacionais em desfavor destes últimos, a demandar medidas interventivas que, todavia, sabidamente já existem em abundância. A decisão do Min. Edson Fachin afirma haver uma “possível ofensa grave ao art. 219 da CFRB, atentando contra o patrimônio nacional ao arrostar negativamente o mercado interno de setor econômico estratégico”, mas não esclarece os motivos pelos quais chegou a tal conclusão. Aparentemente, a redução a zero da alíquota do II resultaria necessariamente na referida “ofensa grave”, o que não necessariamente é verdadeiro.

Melhor seria se a Corte tivesse solicitado maiores informações aos órgãos competentes, como forma de embasar a suposta ofensa a setor econômico estratégico nacional, mas não tendo acesso a tais informações, tem-se, conforme visto oportunamente, que o controle a ser exercido pelo Judiciário deveria ser fraco, ou seja, deveria respeitar a discricionariedade do Poder Executivo, não somente por se tratar de um imposto que notoriamente goza de ampla liberdade pelo Governo Federal na sua ingerência (o que inclusive é referido pela decisão), como também porque a política nacional de setores econômicos estratégicos é de sua competência, justamente por deter as informações necessárias para a tomada de decisões.

Logo, fazer inferências econômicas com base em informações insuficientes (no caso, inexistentes) não parece ser a melhor forma de se fazer um controle material de benefícios fiscais à luz da isonomia e das liberdades econômicas.

Finalmente, no que diz respeito à análise de finalidades da norma, tem-se que a decisão proferida pelo Min. Edson Fachin é especialmente interessante, pois rechaça a legitimidade da suposta finalidade de incentivar o acesso a armas de fogo como atentatória a direitos dos cidadãos. No voto consta longo excuro histórico quanto aos “fundamentos constitucionais do

⁵⁶⁸ Dentre tantos outros, vide o PLP 244/2020, que visa a concessão de “isonomia tributária à indústria nacional para aquisições de produtos e serviços efetuadas pelas Forças de Defesa e Segurança Pública no Brasil”.

desarmamento”, concluindo não haver um “direito irrestrito ao acesso às armas”, de forma que a finalidade de viabilizar um maior acesso a armas de fogo seria ilegítima, pois “a segurança dos cidadãos deve primeiramente ser garantida pelo Estado e não pelos indivíduos”. O Min. Edson Fachin é claro ao contrapor a aquisição de armas de fogo aos direitos fundamentais à vida e à segurança, concluindo que ante o peso *prima facie* de tais princípios, a redução da alíquota do II a zero seria desproporcional.

Todavia, interessante perceber que de forma alguma a medida em questão viabilizaria um acesso irrestrito a armas de fogo, que não somente seguem estando sujeitas a diversas regulamentações, mas também por se tratar de itens de elevado custo de aquisição. Veja-se que apesar da medida, a tributação das pistolas e revólveres continua alta, com alíquotas de 45% de IPI, 2,1% de PIS - Importação e 9,65% de COFINS - Importação, além do ICMS-Importação. Logo, a premissa aparentemente adotada de que a redução a zero da alíquota do II implicaria numa pulverização de armas de fogo no território nacional simplesmente não encontra respaldo na realidade fática.

Apesar de não se concordar com a contraposição de direitos sustentada pela decisão, sendo no mínimo controversa, alguns pontos importantes merecem especial atenção ao que interessa à presente pesquisa.

Em primeiro lugar, a decisão do Min. Edson Fachin é clara ao criticar a norma por não contar com clareza quanto às suas finalidades, bem como por não ter respaldo em estudos “que garantissem racionalmente, a partir das melhores teorias e práticas científicas a nós disponíveis, que os efeitos da norma não violariam o dever de controle das armas de fogo pelo Estado brasileiro”. Ou seja, corrobora o quanto exposto aqui no sentido de que benefícios fiscais não podem ser concedidos acriticamente, sem respaldo em motivações claras e justificativas que demonstrem a propensão da norma à efetiva realização de objetivos constitucionalmente respaldados.

Em segundo lugar, afora quaisquer críticas ou discordâncias que se possa ter para com a decisão, entende-se muito benfazejo o fato de o STF finalmente atentar para a necessidade de avaliar benefícios fiscais à luz dos ditames constitucionais, sendo esta decisão um marco importante contra a teoria do “legislador negativo” a obstar qualquer análise meritória de benefícios fiscais pelo Judiciário. Neste sentido, transcreve-se uma vez mais o seguinte trecho:

Neste sentido, a opção normativa de fomento à aquisição de pistolas e revólveres por meio de incentivos fiscais mediante a redução do imposto de importação encontra óbice não no conjunto de competências atribuído ao Chefe do Poder Executivo, mas sim na probabilidade de ingerência em outros direitos e garantias constitucionalmente protegidos.

Portanto, afóra pontuais discordâncias que se possa ter para com a decisão em questão, tem-se que se trata de marco muito significativo na história do controle judicial de benefícios fiscais, que se espera possa ser implementado de forma sistemática na jurisprudência pátria.

CONCLUSÃO

Se é verdade que o Brasil é um país de privilégios, igualmente verdade que isso não significa que precisemos simplesmente nos conformar com essa realidade. Pelo contrário, é fato que podemos e devemos cogitar formas de controle à atuação do Poder Público para que seus juízos de discricionariedade não se tornem arbitrariedades.

É neste contexto que o presente trabalho visou demonstrar ser possível e necessário estabelecer controles à concessão de benefícios fiscais, âmbito historicamente consagrado a uma discricionariedade pouco sindicada. Para tanto, expôs-se ser o fenômeno tributário deveras complexo, pois ao mesmo tempo em que surge como o principal meio de financiamento das políticas públicas para a efetivação dos direitos fundamentais, encontra nos direitos individuais dos contribuintes limites à sua utilização pelo Estado como meio de intervenção na economia.

Embora os tributos visem, primordialmente, à arrecadação de receitas para o Estado, a tributação também pode ser utilizada para a realização de finalidades constitucionais, estimulando ou desestimulando condutas dos contribuintes, ao que se convencionou chamar de função extrafiscal. Trata-se de relevante mecanismo de intervenção estatal na economia, que pode se manifestar de diversas formas visando à realização dos diversos objetivos previstos na Constituição Federal.

Neste trabalho se procurou demonstrar que a intervenção estatal se justifica apenas enquanto forma de realização de direitos fundamentais, de forma que não pode a própria medida interventiva resultar em violação às liberdades dos contribuintes. No que diz respeito às normas extrafiscais, não poderia ser diferente, de forma que a adoção de normas extrafiscais se justifica enquanto medida que vise à realização de políticas públicas que tutelem direitos fundamentais dos cidadãos.

De todas as espécies possíveis de normas extrafiscais, este trabalho focou nas normas concessivas de benefícios fiscais, expondo as suas características, riscos e condições de legitimidade. Embora a figura dos benefícios fiscais não conte com uma conceituação legislativa clara, isso em nada impede que se estabeleçam contornos a tal instituto e às suas espécies e formas de operacionalização, afinal, são vários os tipos de benefícios fiscais vigentes no país.

Se é verdade que a tributação pode ser utilizada para a realização de finalidades constitucionalmente estabelecidas, sendo os benefícios fiscais importante expediente de indução de condutas a serem tomadas pelos contribuintes, natural que o seu uso seja controlado de perto pelas Autoridades, afinal se trata de renúncia de receitas que igualmente poderiam ser

utilizadas na realização de políticas públicas. A opção pela renúncia de receitas no lugar da sua efetiva alocação na forma de gastos é uma faculdade dos Gestores Públicos, mas não se trata de uma liberdade irrestrita, carente de motivação.

Pelo contrário, a opção por renunciar a receitas públicas ao invés de se valer de gastos diretos é uma opção difícil e com significativas consequências orçamentárias, sujeitando-se a diferentes arenas de debates nos seus respectivos procedimentos de implantação. Trata-se de uma opção política que impacta a todos, de forma que nada mais evidente que se submeta a limites.

O ordenamento jurídico brasileiro evoluiu muito no que diz respeito a formas de controle à concessão de benefícios e resguardo quanto ao impacto orçamentário decorrente da respectiva renúncia de receita. Com efeito, tanto a Constituição Federal quando a Lei de Responsabilidade Fiscal trouxeram limitações importantes que seguem sendo desenvolvidas especialmente pela doutrina que se debruça sobre o tema.

Assim, o que se pretendeu realizar com a presente pesquisa foi uma sistematização dos controles que se entende possíveis de serem aplicados no que diz respeito à concessão de benefícios fiscais. Tais controles foram divididos em duas categorias: formais e materiais.

Expôs-se que os controles aqui tidos por formais, vinculados à forma e procedimento de instituição de benefícios fiscais, têm uma aplicação mais firme e presente pelas autoridades aptas a realizar tais acompanhamentos. Por óbvio que há espaço para melhorias e desenvolvimentos, mas o *Controle de Forma*, *Controle de Transparência* e o *Controle de Impacto Orçamentário* já são realidades.

Expôs-se também que em adição aos controles formais, entende-se ser necessária a aplicação de controles materiais, voltados ao conteúdo dos benefícios fiscais propriamente ditos. Tais controles dizem respeito à necessidade de observância aos ditames da *isonomia tributária*, à *proporcionalidade nos impactos que benefícios fiscais causam na livre iniciativa e na livre concorrência* e a um *duplo controle* quanto às *finalidades* e *efeitos* dos benefícios fiscais, no sentido de verificar sua *efetividade*.

Os controles materiais, infelizmente, têm aplicação mais rara e episódica por aqueles que, se entende, deveriam deles se valer, especialmente no que diz respeito à atuação do Poder Judiciário. Com efeito, conforme exposto, o Judiciário acaba por ter uma jurisprudência incoerente sobre o tema, pois o mesmo STF e STJ que em alguns julgados adequa benefícios fiscais com base em fundamentação condizente com os controles materiais ora propostos, em outros julgados simplesmente deixa de fazê-lo por entender não ser de sua alçada tal atuação.

Independentemente disso, entende-se ter demonstrado que ambas as formas de controle são complementares e fundamentais para um devido filtro de constitucionalidade às normas concessivas de benefícios fiscais. Para tanto, buscou-se sempre expor os controles de forma condizente com a legislação e com base em jurisprudência dos tribunais pátrios, de forma a evidenciar que não se está a propor nada absurdo ou muito inovador, mas sim uma sistematização de temas e normas já existentes no ordenamento e na jurisprudência pátria (essa última, com a ressalva já realizada quanto à sua instabilidade e timidez).

Por fim, buscou-se, a partir de casos práticos, evidenciar a forma como os controles materiais poderiam ser utilizados em complementação aos controles formais. Estes casos não têm a pretensão de serem exaustivos, mas apenas exemplificativos das contribuições que a aplicação dos controles materiais, da forma como ora propostos, teriam na qualidade de filtros de legitimidade dos benefícios fiscais.

Espera-se, enfim, ter contribuído com o estudo do Direito Tributário.

BIBLIOGRAFIA

ABRAHAM, Marcus. *Lei de Responsabilidade Fiscal Comentada*. 3ª Ed., rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2021.

_____. Orçamento Público como Instrumento de Cidadania Fiscal. In *Revista Direitos Fundamentais e Democracia*, Curitiba, v. 17, jan./jun. de 2015.

ADAMS, Charles. *For Good and Evil – The impact of taxes on the course of civilization*. 2ª Ed., New York: Mandison Books, 1993.

ADAMY, Pedro. Instrumentalização do Direito Tributário. In ÁVILA, Humberto. *Fundamentos do Direito Tributário*. São Paulo: Marcial Pons, 2012.

AGUIAR, Afonso Gomes. *Direito Financeiro: a Lei nº 4.320 – comentada ao alcance de todos*. 3ª Ed., Belo Horizonte: Fórum, 2008.

ALEXY, Robert. A Fórmula Peso. In: *Constitucionalismos Discursivo*. Trad. e org.: Luís Afonso Heck. 4ª Ed., rev., Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, pp. 131-154.

_____. *Teoria dos direitos fundamentais*. Trad. Virgílio Afonso da Silva. 2ª Ed., 3ª Tir. São Paulo: Malheiros, 2014.

ALMEIDA, Francisco Carlos Ribeiro. A renúncia de Receita como Fonte Alternativa de Recursos Orçamentários. *Revista do Tribunal de Contas da União*, Brasília, v. 32, n. 88, abr./jun. 2001.

_____. Uma Abordagem Estruturada da Renúncia de Receita Pública Federal. In *Revista do Tribunal de Contas da União*, v. 31, n. 84, Brasília: TCU, 2000.

ALVES, Raquel de Andrade Vieira. *Federalismo Fiscal Brasileiro e as Contribuições*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.

ANDRADE, José Maria Arruda de. De quem é o dever de apresentar estimativas de renúncia tributárias? In *Consultor Jurídico – CONJUR*. Publicado em 20.12.2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-dez-20/estado-economia-quem-dever-apresentar-estimativas-renuncia-tributarias#sdfootnote1sym>

ARAÚJO, Carlos Roberto Vieira. *História do Pensamento Econômico: uma abordagem introdutória*. São Paulo: Atlas, 1995.

ARENDT, Hannah. *Eichmann em Jerusalém: um relato sobre a banalidade do mal*. São Paulo: Companhia das Letras, 1999.

ASSIS, Luiz Gustavo Bambini. *Processo Legislativo e Orçamento Público: função de controle do Parlamento*. São Paulo, Saraiva, 2012.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª Ed., São Paulo: Malheiros, 2000.

ATKINSON, Anthony B. *Inequality: what can be done?* Cambridge: Harvard University Press, 2015.

ÁVILA, Ana Paula Oliveira. *O Princípio da Impessoalidade da Administração Pública*. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

ÁVILA, Humberto. Comportamento Anticoncorrencial e Direito Tributário. In FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e Limites da Tributação 2*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

_____. Função da ciência do direito tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 29, p. 181-204, 2013.

_____. Limites à Tributação com Base na Solidariedade Social. In GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (coord.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética., 2005.

_____. *Sistema Constitucional Tributário*. 5ª Ed., São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. *Teoria da Igualdade Tributária*. 2ª Ed., São Paulo: Malheiros, 2009.

_____. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 15ª Ed. ampl. e atualiz. São Paulo: Editora Malheiros, 2014.

BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. Atualizado por Dejalma de Campos. 16ª Ed., Rio de Janeiro: Forense, 2006.

_____. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 8ª Ed., São Paulo: GEN; Forense, 2010.

BARBOSA, Hermano Notaroberto. *O Poder de Não Tributar: benefícios fiscais na Constituição*. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

BARCELLOS, Ana Paula de. Neoconstitucionalismo, Direitos Fundamentais e Controle das Políticas Públicas. In: *Revista Diálogo Jurídico*. n. 15, jan./fev./mar., Salvador: Bahia, 2007.

BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. 3ª Ed., rev. e atual., São Paulo: Noeses, 2019.

BARROS, Suzana de Toledo. *O Princípio da Proporcionalidade e o Controle de Constitucionalidade das Leis Restritivas de Direitos Fundamentais*. Brasília: Brasília Jurídica, 2003.

BARROSO, Luís Roberto. Os Princípios da Razoabilidade e da Proporcionalidade no Direito Constitucional. In *Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política*, v. 23, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998, pp. 65-78.

BENTHAN, Jeremy. *The Theory of Legislation*. Bombay: Oceana Publications, 1975.

BERCOVICI, Gilberto. *Desigualdades Regionais, Estados e Constituição*. São Paulo: Max Limonad, 2003.

BERTOLUCCI, Aldo Vincenzo. *Quanto Custa Pagar Tributos*. São Paulo: Atlas, 2003.

BOMFIM, Diego. *Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle*. São Paulo: Noeses, 2015.

BOMFIM, Gilson Pacheco. *Incentivos Tributários: conceituação, limites e controle*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015.

BONAT, Alan Luiz; FOLLONI, André. Incentivos Fiscais e Suas Condições de Validade: igualdade e proporcionalidade. In: *Cadernos do Programa de Pós-Graduação em Direito PPGDir/UFRGS*, v. 10, n. 2, 2015, p. 341-363.

BORGES, José Souto Maior. *Teoria da Isenção Tributária*. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980.

_____. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3ª Ed., atual. e rev., 3ª tir. São Paulo: Malheiros, 2011.

BRAZUNA, José Luis Ribeiro. *Defesa da Concorrência e Tributação – à luz do artigo 146-A da Constituição*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

BUFFON, Marciano. A Tributação como Instrumento de Concretização dos Direitos Fundamentais. In: *Revista da Faculdade de Direito – UFU, Uberlândia*, v. 38, n. 2, jul./dez. 2010, p. 555-579.

CALCINI, Fábio Pallaretti. *Princípio da Legalidade: reserva legal e densidade normativa*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015.

CALIENDO, Paulo. A Extrafiscalidade como Instrumento de Implementação dos Direitos Fundamentais Sociais no Brasil. In *Revista Jurídica do Cesuca*, Cachoeirinha-RS, v. 2, n. 4, dez. 2014, p. 62-86.

_____. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2017.

_____. *Direito Tributário: três modos de pensar a tributação – elementos para uma teoria sistemática do direito tributário*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

_____. *Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

_____. Extrafiscalidade Econômica: possibilidade e limites constitucionais. In: *Revista de Direitos Fundamentais e Tributação*. v., 1, n. 1, 2017.

_____. Limitações constitucionais ao poder de tributar com finalidade extrafiscal. In *Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC*, Fortaleza: Nomos, 2013.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Constituição Dirigente e a Vinculação do Legislador: contributo para a compreensão das normas constitucionais programáticas*. Coimbra: Ed. Coimbra, 1994.

_____. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7ª Ed., 5ª Reimpr. Coimbra: Almedina, 2001.

_____. Rever ou Romper com a Constituição Dirigente? Defesa de um Constitucionalismo Moralmente Reflexivo. In *Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política*. São Paulo: Revista dos Tribunais, ano 4, n. 15, abr./jun. 1996, p. 7-17.

CARAVELLI, Flávia Renata Vilela. *Extrajudicialidade: (re)construção conceitual no contexto do Estado Democrático de Direito e aplicações no direito tributário*. Belo Horizonte: Arraes, 2015.

CARDOSO, Alessandro Mendes. *O Dever Fundamental de Recolher Tributos no Estado Democrático de Direito*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

CARRAZZA, Roque. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 19ª Ed., rev. atual. e ampl. 3ª Tir., São Paulo: Malheiros, 2004.

CARVALHO, Cristiano. Análise Econômica da Tributação. In TIMM, Luciano Benetti (org.). *Direito e Economia no Brasil*. São Paulo: Atlas, 2012.

CARVALHOSA, Modesto. *A Ordem Econômica na Constituição de 1969*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1972.

CASTRO, Alexandre Barros. *Manual de Direito Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

CATÃO, Marcos André Vinhas. *Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais*. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

CAVALCANTI, Márcio Novaes. *Fundamentos da Lei de Responsabilidade Fiscal*. São Paulo, Dialética, 2001.

CONTI, José Maurício (coord.). *Orçamentos Públicos: a Lei 4.320/1964 comentada*. 4ª Ed., rev., atual., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019.

_____; CARVALHO, André Castro. O Controle Interno na Administração Pública Brasileira: qualidade do gasto público e responsabilidade fiscal. In *Direito Público*, ano VIII, n. 37, Brasília, jan./fev. 2011.

CORREA, Walter Barbosa. *Contribuição ao Estudo da Extrajudicialidade*. São Paulo: 1964.

CORREIA NETO, Celso de Barro. *O Averso do Tributo*. São Paulo: Almedina, 2014.

COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário. Constituição e Código Tributário Nacional*. 3ª Ed., São Paulo: Saraiva, 2013.

CRETTON, Ricardo Aziz. *Os Princípios da Proporcionalidade e da Razoabilidade e sua Aplicação no Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2001.

CRUZ, Flávio da (coord); VICCARI JUNIOR, Adauto (et. al.). *Lei de Responsabilidade Fiscal Comentada: lei complementar nº 101, de 4 de maio de 2000*. 5ª Ed., São Paulo: Atlas, 2006.

DALLARI, Adilson Abreu. Lei orçamentária – processo legislativo. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, ano 33, n. 129, jan./mar., 1996.

DINIZ, Marcelo de Lima Castro; FORTES, Fellipe Cianca. Incentivos Fiscais no STJ. 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, 2007.

DOTOLI, Richard Edward. *Efetividade Jurídica e Econômica: política fiscal tributária e a crise de 2008*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

DOURADO, Ana Paula. *O Princípio da Legalidade Fiscal: tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem livre de apreciação*. Coimbra: Almedina, 2007.

DRUCKER, Peter F. *O Gestor Eficaz*. Trad. Jorge Fortes. Revisão técnica Sandra R. H. Mariano e Joysi Moraes. Rio de Janeiro: LTC, 2015.

ENGEL, Christoph; GIGERENZER, Gerd. Law and Heuristics: an interdisciplinary venture. In ENGEL, Christoph; GIGERENZER, Gerd. *Heuristics and Law*. Dahlen Workshop Reports: Berlin, 2004;

FAORO, Raymundo. *Os Donos do Poder: formação do patronato político brasileiro*. 5ª Ed., São Paulo: Globo, 2012.

FAVEIRO, Vítor. *O Estatuto do Contribuinte – a pessoa do contribuinte no Estado Social de Direito*. Coimbra: Coimbra Editora, 2002.

FERRAZ JR. Tércio Sampaio. *Direito Constitucional: liberdade de fumar, privacidade, Estado, direitos humanos e outros temas*. Barueri: Manole, 2007.

FERREIRA NETO, Arthur Maria. *Por uma Ciência Prática do Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

_____. Tributação e Punição como Pressupostos Civilizatórios. In ADAMY, Pedro Agustin; FERREIRA NETO, Arthur Maria. (coord.). *Tributação do Ilícito*. São Paulo: Malheiros, 2018.

FIGUEIREDO, Carlos Maurício; NÓBREGA, Marcos. *Responsabilidade Fiscal: aspectos polêmicos*. Belo horizonte: Fórum, 2006.

FILIPPO, Luciano Gomes. *A Performance no Direito Tributário*. São Paulo: Almedina, 2016.

FOLLONI, André. *Ciência do Direito Tributário no Brasil: crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges*. São Paulo: Saraiva, 2013.

_____. Isonomia na Tributação Extrafiscal. In: *Revista Direito GV*, São Paulo, v. 10, jan./jun. 2014.

FORGIONI, Paula A. *A Evolução do Direito Comercial Brasileiro – da mercancia ao mercado*. 3ª Ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016.

FREITAS, Juarez. *Direito Fundamental à Boa Administração Pública*. 3ª Ed., São Paulo: Malheiros, 2014.

FREITAS, Leonardo e Silva de Almendra. O passado (RE 572.762/SC) e o futuro (RE 705.423/SE) dos “impostos compartilhados” na jurisprudência do STF: o problema dos

incentivos fiscais atuantes antes da arrecadação (“genéricos”). *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, ano 22, vol. 118, set./out. 2014.

GALDINO, Flávio. *Introdução à Teoria dos Custos dos Direitos – direitos não nascem em árvores*. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2005.

GAMA, Tácio Lacerda. *Competência Tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. 3ª Ed., rev. e ampl., São Paulo: Noeses, 2019.

GIACOMONI, James. *Orçamento Público*. 13ª Ed., São Paulo: Atlas, 2005.

GIGERENZER, Gerd; GAISSMAIER, Wolfgang. Heuristic Decision Making. In *Annual Review of Psychology*, Vol. 6, jan. 2011, pp. 451-482.

GODOI, Marciano Seabra. Extrafiscalidad y sus Límites Constitucionales. In *Revista Internacional de Direito Tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, v. 1, n. 1, jan./jun. 2004, pp. 219-262.

_____. Tributo e Solidariedade Social. In GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (coord.). In GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (coord.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética., 2005.

GOLDSCHMIDT, Fábio Brun. *O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

_____; VELLOSO, Andrei Pitten. Princípio da Eficiência em Matéria Tributária. In MARTINS, Ives Gandra (coord.). *Princípio da Eficiência em Matéria Tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 190-215.

GOMES, Nuno Sá. *Teoria Geral dos Benefícios Fiscais*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1991.

GOTTSCHESKY, Hella. *Dever de Consistência Legislativa e Sua Aplicação no Direito Tributário: contributo à concretização da igualdade no PIS e na COFINS*. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito. Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS, Porto Alegre, 2016.

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

GRADVOHL, Michel André Bezerra Lima. *Direito Constitucional Financeiro: direitos fundamentais e orçamento público*. 2ª Tir., Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.

GRAU, Eros Roberto. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988*. 10ª Ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2005.

GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições (uma figura sui generis)*. São Paulo: Dialética, 2000.

_____. Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico - Parâmetros para sua Criação. In GRECO, Marco Aurélio (coord.). *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e Figuras Afins*. São Paulo: Dialética, 2001.

_____. Solidariedade Social e Tributação. In GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (coord.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética., 2005.

GUERRA FILHO, Willis Santiago. *Teoria Processual da Constituição*. São Paulo: Celso Bastos Editor: Instituto Brasileiro de Direito Constitucional, 2000.

GUIMARÃES, Bruno A. François. A Não Cumulatividade da PIS/Cofins para Prestadores de Serviços: inconstitucionalidade por violação à isonomia tributária e o RE 607.642/RJ. In *Revista de Estudos Tributários*, v. 116, jul./ago. 2017.

_____. Crédito Presumido de PIS/COFINS sobre a Aquisição de Leite in natura: inconstitucionalidade por violação ao adequado tratamento ao ato cooperado. In *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*, vol. 10, ano 3., São Paulo: RT, jan./fev. 2018.

HÄBERLE, Peter. *Direitos Fundamentais no Estado Prestacional*. Tradução: Fabiana Okchstein Kelbert e Michael Dietmar Donath. Porto Alegre: Revista dos Tribunais, 2019.

HARADA, Kiyoshi. *Responsabilidade Fiscal: lei complementar n. 101/2020 comentada e legislação correlata anotada*. São Paulo, Juarez de Oliveira, 2002.

HENRIQUES, Elcio Fiori. *Os Benefícios fiscais no Direito Financeiro e Orçamentário: o gasto tributário no direito brasileiro*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

HERMIDA DEL LLANO, Cristina. La Configuración del Derecho a una Buena Administración como Nuevo Derecho Frente al Poder. In *Pensamiento Constitucional*, Lima: Pontificia Universidad del Perú, Año XVI, vol. 16, 2012.

HESSE, Konrad. *A força normativa da constituição*. Porto Alegre: Safe, 1991.

HOLLANDA, Sérgio Buarque de. *Raízes do Brasil*. São Paulo: Companhia das Letras, 1995.

HUGON, Paul. *História das Doutrinas Econômicas*. 14ª Ed. São Paulo: Atlas 1984.

KAHNEMAN, Daniel. *Rápido e Devagar: duas formas de pensar*. Trad.: LEITE, Cássio de Arantes. Objetiva: São Paulo, 2012.

_____; TVERSKY, Amos. Judgment Under Uncertainty: heuristics and biases. *Science*, v. 1, 185, 1974, pp. 1.124-1.131.

IVO, Gabriel. O Processo de Formação da Lei Orçamentária Anual. *Revista do Tribunal de Contas da União*, Brasília, n. 137, jan./mar., 2010.

KERTZMAN, Ivan. *A Desoneração da Folha de Pagamento*. São Paulo: LTr, 2012.

LAURENTIIS, Lucas Catib de. *A Proporcionalidade no Direito Constitucional: origem, modelos e construção dogmática*. São Paulo: Malheiros, 2017.

LEÃO, Martha. Contributo para o Estudo da Extrafiscalidade: a importância da finalidade na identificação das normas tributárias extrafiscais. In: *Revista Direito Tributário Atual – RDTA*, v. 34, 2015.

_____. *Controle da Extrafiscalidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

_____. Extrafiscalidade: entre finalidade e controle. In: LOBATO, Valter de Souza (coord.). *Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance*. Belo Horizonte: Fórum, 2017.

_____. *O Direito Fundamental de Economizar Tributos: entre legalidade, liberdade e solidariedade*. São Paulo: Malheiros, 2018

LIMA, Ricardo Seibel de Freitas. *Livre Concorrência e o Dever de Neutralidade Econômica*. Dissertação de mestrado. Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, 2005.

LOPES, Ana Maria D'Ávila. *Os Direitos Fundamentais como Limites ao Poder de Legislar*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2001.

LOPES, Karina Nathércia Sousa. *Princípio da Proporcionalidade: questionamentos sobre sua consistência e riscos do uso retórico do Supremo*. 3ª Ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.

MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. *Competência Tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa*. São Paulo: Malheiros, 2014.

_____. *Interesse Público e Direitos do Contribuinte*. São Paulo: Dialética, 2007.

MACHADO JR., José Teixeira. A Experiência Brasileira em Orçamento-Programa: uma primeira visão. In *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 1, n. 1, 1967, pp. 145-172; SILVA, José Afonso da. *Orçamento-Programa no Brasil*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1963.

MALLÉN, Beatriz Tomás. *El Derecho Fundamental a una Buena Administración*. Madrid: Instituto Nacional de Administración Pública, 2004.

MANKIW, N. Gregory. *Introdução à Economia*. Tradução: Allan Vidigal Hastings. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2005.

MANSUR, Débora Ottoni Uébe. *A Desvinculação das Receitas da União: elementos e (in)constitucionalidade*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018.

MARTINS, Guilherme Waldemar D'Oliveira. *A Despesa Fiscal e o Orçamento do Estado do Ordenamento Jurídico Português*. Coimbra: Almedina, 2004.

_____. *Os Benefícios Fiscais: sistema e regime*. Coimbra: Almedina, 2006

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Incentivos Onerosos e Não Onerosos na Lei de Responsabilidade Fiscal. In: SCAFF, Fernando Facury; CONTI, José Maurício (coord.). *Lei de Responsabilidade Fiscal – 10 anos de Vigência – Questões Atuais*. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010.

_____. Inteligência do Art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal – Estímulos sem Impacto Orçamentário Não São pelo Dispositivo Abrangidos – Opinião Legal. In *Boletim de Direito Administrativo*, n. 7, São Paulo: NDJ, 2003.

MEIRELES, Hely Lopes. *Finanças Municipais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1979.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Discricionariedade e Controle Jurisdicional*. 2ª Ed., 10. tir., São Paulo: Malheiros, 2010.

_____. *O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade*. 3ª Ed., 22ª Tir., São Paulo: Malheiros, 2013.

MENDES, Gilmar Ferreira. Comentário ao art. 48 da LRF. In MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do. *Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal*. 5ª Ed., São Paulo: Saraiva, 2011.

MENDONÇA, Cristiane. *Competência Tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

MENKE, Cassiano. *A Proibição aos Efeitos de Confisco no Direito Tributário*. Malheiros: São Paulo, 2008.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O Mito da Propriedade*. Tradução: Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

NABAIS, José Casalta. A Face Oculta dos Direitos Fundamentais: os deveres e os custos dos direitos. *Revista da AGU*, ano 01, n. 01, de março/junho de 2002. Disponível em: <<https://seer.agu.gov.br/index.php/AGU/article/view/525/514>>. Acesso em: 04 de dez. de 2020.

_____. Da Sustentabilidade do Estado Fiscal. In NABAIS, José Casalta; SILVA, Suzana Tavares da (Coord.). *Sustentabilidade Fiscal em Tempos de Crise*. Coimbra: Almedina, 2011.

_____. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Lisboa: Almedina, 1998.

NASCIMENTO, Carlos Valder do. Comentário ao art. 14 da LRF. In MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do. *Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal*. 5ª Ed., São Paulo: Saraiva, 2011.

NÓBREGA, Marcos. *Renúncia de Receita; Guerra Fiscal e Tax Expenditure: uma abordagem do art. 14 da LRF*. Disponível em: <<https://www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/6/13526/marcosnobrega1.pdf>>. Acesso em: 25 de mar. de 2018.

NÓBREGA, Marcos Antônio Rios da. A Lei de Responsabilidade Fiscal e os Limites de Pessoal: a função da Lei de Diretrizes Orçamentárias. Aspectos Relevantes da Lei de Responsabilidade Fiscal. São Paulo: Dialética, 2001.

NUNES, André; OLIVEIRA, Ricardo Borges; BÉU, Rivany Borges. O Orçamento-Programa no Contexto da Gestão Pública. In *Revista Eletrônica em Gestão, Educação e Tecnologia Ambiental*. Santa Maria, v. 19, n. 3, set-dez. 2015, pp. 424-432.

OLIVEIRA, Rafael Tomaz de. *Decisão Judicial e o Conceito de Princípio: a hermenêutica e a (in)determinação do Direito*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Responsabilidade Fiscal*. 2ª Ed., rev., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

OLIVEIRA JÚNIOR, Afrânio Menezes de. Direito Fundamental à Isonomia e Extensão de Benefícios Fiscais. In *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, ano 27, vol. 143, IV Trimestre 2019.

PAIVA, Mariana Monte Alegre de; GOLDENBERG, Naomi Sylvia Levy. A disputa envolvendo a prorrogação da desoneração da folha no contexto da ADIn 6632. In *Migalhas*. Publicado em 30.12.2020. Disponível em: <https://migalhas.uol.com.br/depeso/338402/a-disputa-envolvendo-a-prorrogacao-da-desoneracao-da-folha-no-contexto-da-adin-6632>

PAULSEN, Leandro; FERREIRA NETO, Arthur Maria. A Nova Contribuição de Inativos e Pensionistas. In *Revista da Procuradoria Geral do Estado do Rio Grande do Sul*, v. 27, 2003, pp. 35-57.

_____; VELLOSO, Andrei Pitten. *Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro*. 4ª Ed., rev. e atual., São Paulo: Saraiva, 2019.

PASTORE, José. *Trabalhar Custa Caro*. São Paulo: LTr, 2007.

PINTO, Tibério Carlos Soares Roberto. Os Incentivos Fiscais Enquanto Instrumento para a Promoção da Igualdade Material entre Contribuintes. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2015.

PIZOLIO, Reinaldo. *Competência Tributária e Conceitos Constitucionais*. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

POHLMANN, Marcelo Coletto; IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Tributação e Política Tributária: uma abordagem interdisciplinar*. São Paulo: Atlas, 2006.

PONTES, Helenilson Cunha. O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário. 2ª Ed., amp. São Paulo: Quartier Latin, 2020.

PRINÍPIOS de Direito do Trabalho: série direito empresarial. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2008.

PUREZA, Maria Emilia Miranda. *Disciplinamento das Renúncias de Receitas Federais – inconsistências no controle dos gastos tributários*. Estudo Técnico 5/2007 da Câmara dos Deputados. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/orcamento-da-uniao/estudos/2007/Estudo052007.pdf>>. Acesso em: 31 de mar. de 2018.

RAMSEY, Frank. A Contribution to the Theory of Taxation. In *The Economic Journal*, v. 37, n. 145, 1927.

RIBAS, Juliana Rodrigues. Os Impostos do Pecado e a Ilusão Fiscal. In *Revista de Direitos Fundamentais e Tributação*. v., 1, n. 1, 2017.

ROCHA, Serio André. *Fundamentos do Direito Tributário Brasileiro*. Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito, 2020.

RODRIGUES, Nelson. *O Óbvio Ululante*. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2017.

ROTHBARD, Murray N. The Myth of Neutral Taxation. In *The Logic of Action Two*. Cheltenham. UK: Edward Elgar, 1997.

SANDEL, Michael J. *Justiça: o que é fazer a coisa certa*. São Paulo: Civilização Brasileira, 2011.

SANTO, Samuel Sérgio do. O Controle dos Incentivos Fiscais à Luz do Direito e do Dever de Informação. In *Direito Tributário em Questão: Revista da Fundação Escola Superior de Direito Tributário – FESDT*. n. 10, Porto Alegre: FESDT, 2008.

SANTOS, António Carlos dos. *Auxílios de Estado e Fiscalidade*. Coimbra: Almedina, 2005.

SARLET, Ingo Wolfgang. *A Eficácia dos Direitos Fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional*. 10ª Ed., rev., atual. e ampl.; 3ª tir. Livraria do Advogado: Porto Alegre, 2011.

_____. *Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.

SCHOUERI, Luis Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SELIGMAN, Edwin R. A. *The Shifting and Incidence of Taxation*. 3ª Ed., New York: The Columbia University Press, 1910.

SILVA, Luís Virgílio Afonso da. O Proporcional e o Razoável. In *Revista dos Tribunais*, v. 798, 2002.

_____. *Direitos Fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. São Paulo: Malheiros, 2009.

SILVEIRA, Rodrigo Maito da. *Tributação e Concorrência*. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

STOUT, Lynn A. Derivatives and the Legal Origins of the 2008 Credit Crisis. In: *Harvard Business Law Review*. Volume 1, Issue 1, 2011.

SURREY, Stanley S. *Pathways to Tax Reform: the concept of tax expenditures*. Cambridge, Mass.: Harvard University Press, 1973.

TESSARI, Cláudio. A lei nº 12.546/2011, suas Alterações, e a Possibilidade Jurídica das Empresas questionarem a Mudança da Base de Cálculo da Contribuição Previdenciária quando, ao invés de uma Desoneração, houver um Aumento da Carga Tributária, Recentes Decisões Judiciais. In *Revista Dialética de Direito Tributário*, vol. 224, São Paulo: Dialética, 2014.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.

TOMKOWSKI, Fábio Goulart. *Direito Tributário e Heurísticas*. São Paulo: Almedina, 2017.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 20ª Ed., Rio de Janeiro: Processo, 2018.

_____. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. Vol. III. 3ª Ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

_____. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

VELLOSO, Andrei Pitten. *Conceitos e Competências Tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005.

_____. Desonerações Tributárias Anti-Isonômicas: o papel do Poder Judiciário na concretização de um sistema tributário coerente, isonômico e justo. In *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 15, n. 88, jul/ago. 2017.

_____. *O Princípio da Isonomia Tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

YAMASHITA, Douglas. Princípio da Solidariedade em Direito Tributário. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (coord.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética., 2005.

ZAVASCKI, Francisco Prehn. Os Deveres Fundamentais, o Custo dos Direitos e a Tributação. In: *Direito Tributário em Questão*, vol. 02, Porto Alegre: Fundação Escola Superior de Direito Tributário – FESDT, 2008.

ZILVETI, Fernando Aurélio. Variações sobre o Princípio da Neutralidade no Direito Tributário Internacional. In *Direito Tributário Atual*, v. 19. Coord.: COSTA, Alcides Jorge; SCHOUERI, Luís Eduardo; BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. São Paulo: Dialética; Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT, 2005.