

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

MATHEUS SCHWERTNER ZICCARELLI RODRIGUES

**INCENTIVO FISCAL: A intervenção estatal via fomento em matéria tributária
e o reequilíbrio econômico-social do orçamento público**

CURITIBA

2016

MATHEUS SCHWERTNER ZICCARELLI RODRIGUES

**INCENTIVO FISCAL: A intervenção estatal via fomento em matéria tributária
e o reequilíbrio econômico-social do orçamento público**

Monografia apresentada ao Curso de Bacharelado em Direito, Setor de Ciências Jurídicas da Universidade Federal do Paraná, como requisito parcial para conclusão do curso.

Orientadora: Prof. Dra. Betina Treiger Gruppenmacher

CURITIBA

2016

À minha tia Gabriella Zicarelli Mendes, por ter sido a melhor tia que eu poderia ter, a melhor mãe para meus primos, a melhor irmã para meu pai e meu tio, a melhor neta para minha bisavó, a melhor esposa para meu tio e a melhor filha para meus avós. Enfim, uma das melhores pessoas que tive a oportunidade de conviver e amar durante minha vida. Sei que uma dedicatória não é capaz de retribuir todo o amor que dela recebi, mas é o mínimo que poderia fazer. Obrigado por tudo! Te amarei para sempre!

AGRADECIMENTOS

Quando temos pessoas tão especiais ao nosso lado, agradecer se torna algo difícil, mas prazeroso. Difícil, pois sabemos que nunca conseguiremos esgotar em palavras tudo que temos a agradecer, mas prazeroso, por lembrarmos que sempre teremos com quem comemorar nossas vitórias e nos fortalecer nos momentos difíceis.

Agradeço minha mãe Sabrina e meu pai Marcello, por serem meus maiores professores e meus melhores amigos. Cada um do seu jeito, me fizeram ser quem sou e estão sempre tentando fazer de mim uma pessoa melhor. Com toda certeza, tenho neles os meus maiores torcedores e as pessoas que mais tento orgulhar.

À minha irmã Camilla, por estar comigo em todos os momentos, bons e ruins, sendo impensável não tê-la comigo para comemorar as conquistas e me apoiar nas tristezas.

Às minhas irmãs Carolina e Valentina, por todo o carinho, amor e alegria que me transmitem e por me fazerem, sempre, tentar ser o melhor irmão e um exemplo para elas.

Aos meus avós, Amilton e Dulcinea, por serem os melhores avós que eu poderia ter, sendo que, de maneiras diferentes, me fortalecem e me confortam diariamente, com seu amor e carinho.

Aos meus primos, Gabriel e Thiago, por serem, cada dia mais, muito mais que primos, meus irmãos e meus companheiros, em quem posso confiar integralmente e me fortalecer para seguir em frente.

À minha namorada Maria Fernanda, por ser uma pessoa especial na minha vida, me acompanhando em todos os momentos, seja para me dar força seja para comemorar as conquistas, se tornando minha melhor amiga.

Aos “Pensadores”, João Pedro, Luzardo Faria, Guilherme Charles, Pedro Wambier, João Ricardo, Bruno Bianchi, Paulo Liebl, Tiago Oliveira, Renan Coletti e Leonardo Rosenberg, por serem os melhores amigos que o direito poderia me proporcionar.

Aos “Jones Brothers”, João Pedro e Letticia Novicki, por comporem o melhor trio que a Santos Andrade já presenciou.

Aos meus amigos, Guilherme Mendes, Itachir Tagliari, Felipe Gussoli, Ruy Barros, Fernando Prigol, Jeancarlo Coletti, Renan Tanabe, Matheus Hussein, Lucas Garcia, Guilherme Trento, André Agner, Alexandre Marini, Guilherme Grabski, Lucas Bernardes, por fazerem parte desta conquista.

Ao meu tio Leonardo, por todos os ensinamentos que me passou durante o estágio, tendo sido essencial para o meu desenvolvimento profissional e acadêmico, e por ser um exemplo a ser seguido.

À minha orientadora, chefe e professora, Betina Treiger Grupenmacher, por ter acumulado todos esses papéis importantes no meu último ano de faculdade, sendo responsável por estimular cada dia mais meu interesse pelo Direito Tributário, tanto no âmbito acadêmico quanto profissional, me honrando com lições diárias, por poder acompanhar seu dia-a-dia na profissão.

RESUMO

O trabalho terá como objeto a análise do incentivo fiscal como instrumento de intervenção estatal via fomento e, por consequência, instrumento de reequilíbrio econômico-social do orçamento público. Para tanto, abordará os aspectos da extrafiscalidade e do direito premial, analisando as normas tributárias indutoras como medidas diretas e indiretas de intervenção estatal, bem como, analisando as sanções positivas e as medidas de favorecimento no contexto de uma política fiscal, compreendendo a relevância da democracia social para o desenvolvimento socioeconômico. Após analisar detidamente as desonerações fiscais, seus limites formais e matérias, seus mecanismos e a distinção entre suas espécies, o trabalho focará no estudo dos incentivos fiscais, investigando suas origens possíveis, de ordem constitucional e de ordem legal, seus fundamentos de validade e constitucionalidade, pela correspondência entre o critério diferenciador e a finalidade da norma, e, por fim, analisará as formas de reequilíbrio econômico-social do orçamento público que podem ser conduzidas pela introdução de incentivos fiscais no ordenamento jurídico.

Palavras-chave: incentivo fiscal; intervenção estatal via fomento; equilíbrio econômico-social; desenvolvimento socioeconômico; política fiscal; extrafiscalidade; normas tributárias indutoras; direito premial; desonerações fiscais; exonerações; benefícios fiscais;

ABSTRACT

The present paper is going to analyze the tax incentive as an instrument of state intervention through fomentation and, consequently, instrument of economic and social rebalancing of the public budget. To do so, it will address the aspects of extrafiscality and reward law, analyzing tax rules as direct and indirect measures of state intervention, as well as analyzing positive sanctions and favoring measures in the context of fiscal policy, including the relevance of legislation for socioeconomic development. After carefully analyzing tax exemptions, their formal and substantial limits, their mechanisms and the distinction between their species, the paper will focus on the study of tax incentives, investigating its possible origins, constitutional and legal order, its foundations of validity and constitutionality, through the correspondence between the differentiating criterion and the purpose of the norm, and finally, will analyze the forms of economic and social rebalancing of the public budget that can be driven by the introduction of tax incentives in the legal order.

Keywords: tax incentive; State intervention through promotion; economic and social balance; socioeconomic development; fiscal policy; extrafiscality; inductive tax rules; reward law; tax exemptions; exemptions; tax benefits;

SUMÁRIO

RESUMO	6
INTRODUÇÃO	9
1. A intervenção indutiva do Estado no âmbito socioeconômico: o papel da tributação	11
1.1 AS MODALIDADES DE INTERVENÇÃO ESTATAL NO DOMÍNIO ECONÔMICO..	14
1.1.1 A tributação extrafiscal como instrumento de intervenção estatal via fomento	16
1.1.2 Fiscalidade x Extrafiscalidade	19
1.2 A POLÍTICA FISCAL DE INDUÇÃO.....	21
1.2.1 Normas tributárias indutoras	23
1.2.2 Medidas diretas x medidas indiretas.....	24
1.2.3 A função promocional e o direito premial: sanção positiva e favorecimento.	26
2. DESONERAÇÕES FISCAIS.....	28
2.1 DESONERAÇÃO FISCAL COMO MEIO DE INTERVENÇÃO ESTATAL	29
2.1.1 limitações formais e materiais à concessão de desonerações	30
2.1.2 Mecanismos de desoneração tributária (favorecimento e sanção positiva) ...	34
2.1.3 Benefícios fiscais x Incentivos fiscais	37
2.2 INCENTIVOS FISCAIS.....	39
2.2.1 Os incentivos fiscais de ordem constitucional e ordem legal	40
2.2.2 O critério diferenciador e a finalidade dos incentivos fiscais	43
2.2.3 Os incentivos fiscais como instrumentos de reequilíbrio econômico-social do orçamento público	47
CONCLUSÃO	53
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	55

INTRODUÇÃO

A atual crise econômica, social e política nos faz questionar a forma de atuação estatal que vem sendo exercida, em seus mais diversos âmbitos. Com isto em vista, focaremos nossas atenções no âmbito tributário da atuação estatal, circunscrito pela gestão fiscal e pela edição de normas tributárias, que visa manter ou alterar o cenário econômico-social. Ao lado de determinada atuação estatal sempre teremos uma política fiscal reflexa, ou seja, num Estado de ampla atuação estatal direta predomina a arrecadação tributária dotada de fiscalidade, já num Estado que busca incentivar os particulares a exercerem diversas condutas em prol da solidariedade social, teremos tributos dotados de extrafiscalidade.

Conscientes disto, durante o presente trabalho, iremos questionar a atual forma de atuação estatal e gestão fiscal, apontando brevemente seus principais reflexos no cenário econômico-social, para, por conseguinte, propormos uma alteração de seus moldes, investigando as principais características e efeitos de uma política fiscal de indução, em prol do reequilíbrio econômico-social do orçamento público.

Considerando as limitações do presente trabalho quanto a sua extensão, bem como, a amplitude do tema, após breve análise de premissas essenciais na construção de uma política fiscal de indução, como: sanções positivas e favorecimento, medidas diretas e indiretas, direito premial e normas tributárias indutoras, iremos tratar do papel da desoneração fiscal, mais especificamente, do incentivo fiscal, como instrumento de intervenção estatal via fomento e reequilíbrio do orçamento público.

Assim, faremos breve estudo do gênero desoneração fiscal, apresentado suas limitações formais e materiais, bem como, seus diversos mecanismos de efetivação e, por fim, distinguiremos suas duas espécies: benefício e incentivo fiscal. Após expormos a distinção entre as duas espécies, refutaremos a primeira espécie como instrumento de intervenção estatal via fomento, para focarmos nossas atenções nos incentivos fiscais, como objeto principal do presente estudo.

A partir de então, sem aprofundar numa análise empírica do instituto, nos mantendo no estudo meramente acadêmico deste, apresentaremos uma

distinção com base na origem do incentivo fiscal e buscaremos traçar critérios de análise da viabilidade e constitucionalidade dos incentivos. Por fim, analisaremos os incentivos fiscais e as modalidades de reequilíbrio econômico-social que são capazes de realizar.

1. A intervenção indutiva do Estado no âmbito socioeconômico: o papel da tributação

A Constituição Federal estabelece diversos deveres a serem cumpridos pelo Estado, como: “proporcionar os meios de acesso à cultura, à educação, à ciência, à tecnologia, à pesquisa e à inovação”, “proteger o meio ambiente e combater a poluição em qualquer de suas formas”, “combater as causas da pobreza e os fatores de marginalização, promovendo a integração social dos setores desfavorecidos”, bem como, proporcionar aos cidadãos os direitos sociais expressamente garantidos pelo artigo 6º, como: “a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança”¹, etc.

Para cumprir com os objetivos estabelecidos na Carta Magna, o Estado pode atuar por conta própria, exigir compulsoriamente que os cidadãos exerçam determinados comportamentos ou incentivar os particulares para que lhe auxiliem na consecução de suas finalidades.

Atualmente, temos que a principal alternativa escolhida pelo Estado está na atuação direta e autônoma. Para tanto, o Estado necessita do financiamento de suas atividades, que ocorre a partir da captação de receitas originárias e derivadas. Entre as receitas derivadas, que se distinguem das primeiras por serem obtidas mediante coação legal e não pela atuação do Estado pelo regime de direito privado, temos como principal fonte a arrecadação tributária, o que justifica a denominação de “Estado do Imposto”.²

O Estado realiza suas atividades, gerando despesas, que são arcadas com a receita proveniente dos tributos, ou, no sentido inverso, o Estado arrecada a receita proveniente da tributação e, assim, custeia o exercício de suas atividades.

¹ _____. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm Acesso em: 17 de agosto de 2016.

² Joseph Schumpeter, *Die Krise des Steuerstaats*. Graz/Leipzig, Leuschner & Lubensky, 1918. Apud: Luís Eduardo SCHOUERI. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*.- Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 2

Neste cenário, prescindível afirmar que o Estado deve manter um equilíbrio financeiro-contábil do orçamento público (“equilíbrio *aritmético ou quantitativo* entre a receita, de um lado, e a despesa de outro”³). Entretanto, a realidade brasileira vem nos mostrando que, caso mantenhemos o modelo atual de atuação estatal e gestão orçamentária, a despesa, fundada num excessivo gasto com pessoal e dilatada pelos inúmeros desvios gerados pela corrupção institucionalizada, será cada vez maior e, conseqüentemente, necessitará cada vez mais de receitas, que terão que ser obtidas a partir do aumento da carga tributária, o que, a longo prazo, poderia representar o “esgotamento” da riqueza tributável.⁴

Por outro lado, continuaremos a ter um Estado que falha na concretização de seus principais objetivos, sem conseguir possibilitar à população um sistema público de saúde de qualidade, um sistema educacional eficiente, saneamento básico, moradias minimamente adequadas, etc.

Neste sentido, mister se faz citar os apontamentos do Ministro do STF Luis Roberto Barroso em relação à atuação estatal que vem sendo exercida desde o final do século XX:

A quadra final do século XX corresponde à terceira e última fase, a *pós-modernidade*, que encontra o Estado sob crítica cerrada, densamente identificado com a idéia de ineficiência, desperdício de recursos, morosidade, burocracia e corrupção. Mesmo junto a setores que o vislumbravam outrora como protagonista do processo econômico, político e social, o Estado perdeu o charme redentor, passando-se a encarar com ceticismo o seu potencial como instrumento do progresso e da transformação. O discurso deste novo tempo é o da desregulamentação, da privatização e das organizações não-governamentais.⁵

Em consonância ao pensamento exposto, surgem medidas contemporâneas de privatização, como o Programa Nacional de Desestatização, que tem como um de seus fundamentos “reordenar a

³ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 5.ed. – São Paulo: Noeses, 2010. p.235

⁴ GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Das Exonerações Tributárias. Incentivos e Benefícios fiscais*. In *Novos Horizontes da Tributação: Um diálogo luso-brasileiro*. Betina Treiger Grupenmacher, Denise Lucena Cavalcante, Maria de Fátima Ribeiro e Mary Elbe Queiroz, Coimbra, Editora Edições Almedina S.A., 2012, p.13

⁵ BARROSO, Luís Roberto. *Agências Reguladoras. Constituição, Transformações do Estado e Legitimidade Democrática*. In *Revista de Direito Administrativo*. Jul/Set 2002: Rio de Janeiro, p. 286

posição estratégica do Estado na economia, transferindo à iniciativa privada atividades indevidamente exploradas pelo setor público”⁶, objetivando reduzir o amplo número de funções patrocinadas exclusivamente pela Administração Pública, para que esta possa concentrar “seus esforços nas atividades em que a presença do Estado seja fundamental para a consecução das prioridades nacionais.”⁷

Diante da atual conjuntura, verifica-se igualmente a necessidade de alteração da atuação estatal no que concerne à gestão orçamentária fiscal, no sentido de atingir não só o equilíbrio financeiro-contábil, mas o equilíbrio econômico-social do orçamento público, ou seja, o equilíbrio *qualitativo* entre, de um lado: a despesa *mais* a receita, e do outro lado: a realidade econômico-social.⁸ Ademais, o Estado deve buscar cada vez mais a cooperação do sujeito passivo da obrigação tributária para atingir suas finalidades, não considerando-o como mera fonte de arrecadação, mas como efetivo agente solidário promotor do desenvolvimento econômico-social.

Isto porque, conforme enfatizado, o Estado já se mostrou incapaz de promover solitariamente todos os deveres que a ele são atribuídos, seja pela negligência dos gestores, seja pelas peculiaridades do nosso modelo-fiscal. Neste sentido, relevantes são as lições de Alfredo Augusto Becker:

(...) se a tributação for exercida visando *unicamente financiar* a despesa (tributação fiscal), então, a despesa deverá – *ela só* – procurar estabelecer o equilíbrio econômico-social e, pois, necessitará muito mais esforço (mais despesa) porque estará agindo solitariamente.⁹

Deste modo, o que buscaremos evidenciar é a relevância da tributação extrafiscal, ou seja, o “emprego de fórmulas jurídico-tributárias para a obtenção de metas que prevalecem sobre os fins simplesmente

⁶ _____. **Lei 9.491 de 09.09.1997**. Altera procedimentos relativos ao Programa Nacional de Desestatização, revoga a Lei nº 8.031, de 12 de abril de 1990, e dá outras providências.. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9491.htm Acesso em: 05 de agosto de 2016.

⁷ Idem

⁸ BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 5.ed. – São Paulo: Noeses, 2010. p.235

⁹ BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 5.ed. – São Paulo: Noeses, 2010. p.235

arrecadatórios de recursos monetários”¹⁰, para que a receita não se compare a mero “peso morto” na balança, mas haja por si mesma em harmonia com a ação das despesas, para que a cada ano seja reduzido o desequilíbrio econômico-social¹¹ e seja elevado o desenvolvimento econômico, este último não como um fim em si mesmo, mas como meio para realização dos direitos fundamentais de todos.¹²

Esta concepção culmina na idealização de Alfredo A. Becker de que a principal finalidade da tributação não seja mais a arrecadação de recursos para o custeio das despesas públicas, mas a de um instrumento de intervenção estatal no meio social e na economia privada, refletindo numa coexistência consciente e harmônica das duas finalidades: fiscalidade e extrafiscalidade.¹³

1.1 AS MODALIDADES DE INTERVENÇÃO ESTATAL NO DOMÍNIO ECONÔMICO

Diferentemente da ideologia liberal do início do século XX, em que o Estado cumpria papel de mero agente fiscalizador, buscando a menor intervenção possível numa economia que deveria se autorregular, o modelo estatal que começou a ser construído após a crise de 1929 e que vigora atualmente sob a égide da Constituição Federal de 1988, exige um papel muito mais ativo e constante do Estado no campo da economia, atuando como agente normativo e regulador da atividade econômica.

Deste modo, além de assegurar uma ordem econômica fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa (art. 170, CF), ao Estado foram atribuídas as funções de fiscalização, incentivo e planejamento do desenvolvimento socioeconômico nacional (art. 174, CF). Neste sentido, não se está a tratar de mecanismos para manutenção do *status quo*, mas de funções que tem como foco atingir objetivos expressamente previstos na

¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de Direito Tributário*. 24.ed. – São Paulo: Saraiva, 2012. p.291

¹¹ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 5.ed. – São Paulo: Noeses, 2010. p.238

¹² JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de direito administrativo*. 11. Ed – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015, p.711

¹³ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 5.ed. – São Paulo: Noeses, 2010. p.630

Constituição, quer seja, a construção de “uma sociedade livre, justa e solidária”, garantia do desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza e da marginalização, a redução das desigualdades sociais e regionais, etc.¹⁴

A doutrina administrativista apresenta diversas classificações distintas para as modalidades de intervenção estatal no domínio econômico, de qualquer forma, por se demonstrar mais oportuna para os fins do presente trabalho, utilizaremos a classificação de Celso Antônio Bandeira de Mello, que apresenta três modalidades de intervenção: (a) poder de polícia, (b) atuação empresarial e (c) incentivos à iniciativa privada;¹⁵.

Por decorrência lógica de tal classificação, BARROSO extrai três conjuntos de mecanismos de intervenção estatal no domínio econômico: pela disciplina, pela atuação direta e pelo fomento.¹⁶ Em breve síntese, temos que o Estado interfere no domínio econômico traçando-lhe a disciplina, mediante a edição de leis, de regulamentos e pelo exercício do poder de polícia, bem como, atuando diretamente, seja prestando serviços públicos, seja explorando atividades econômicas.¹⁷

Por fim, com maior relevância ao presente estudo, o último mecanismo se configura quando o Estado intervém no domínio econômico favorecendo e estimulando determinados comportamentos por parte da iniciativa privada, ou seja, através do *fomento*. Neste sentido, merece referência a definição elaborada por Marçal Justen Filho:

Fomento é uma atividade administrativa de intervenção no domínio econômico para incentivar condutas dos sujeitos privados mediante a outorga de benefícios diferenciados, inclusive mediante a aplicação de recursos financeiros, visando a promover o desenvolvimento econômico-social.¹⁸

¹⁴ Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária; II - garantir o desenvolvimento nacional; III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

¹⁵ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 1996. São Paulo: Malheiros p. 434-5.

¹⁶ BARROSO, Luís Roberto. *Agências Reguladoras. Constituição, Transformações do Estado e Legitimidade Democrática*. In Revista de Direito Administrativo. Jul/Set 2002: Rio de Janeiro, p.291.

¹⁷ BARROSO, Luís Roberto. *Agências Reguladoras. Constituição, Transformações do Estado e Legitimidade Democrática*. In Revista de Direito Administrativo. Jul/Set 2002: Rio de Janeiro, p.291.

¹⁸ JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de direito administrativo*. 11. Ed – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015, p.711

Decompondo a definição acima, importante ressaltar que a atividade de fomento destina-se a orientar o uso dos recursos econômicos e alterar os padrões de conduta - induzindo os particulares a realizar condutas ativas e omissivas tidas como desejáveis para os fins estatais, sem, entretanto, lhes tirar a autonomia -, mediante a outorga de benefícios e prêmios ou pela concessão de subsídios¹⁹, satisfazendo indiretamente os interesses públicos.

Deste modo, temos que a intervenção via fomento tem o condão de reunir o Estado e os particulares lado-a-lado em prol de um mesmo interesse, quer seja, os fins determinados pelo Estado, mesmo que este interesse seja baseado em causas distintas.

1.1.1 A tributação extrafiscal como instrumento de intervenção estatal via fomento

A tributação exerce um papel bastante relevante no campo socioeconômico, sendo certo que não podemos esperar uma atuação estatal neutra neste âmbito, no sentido de utilizar o instrumental jurídico-tributário exclusivamente para manter a estrutura social existente, sem pretender atingir objetivos alheios ao meramente arrecadatários, ou seja, como será melhor tratado posteriormente, sem deter uma finalidade extrafiscal, para transformar a realidade social e econômica.

Neste sentido, importante citar ensinamento do professor Luís Eduardo Schoueri ao analisar o papel da tributação:

Tampouco na formulação das normas tributárias, pode-se cogitar, em semelhante contexto constitucional, de uma atuação neutra da parte do legislador, cabendo-lhe ponderar os efeitos econômicos de suas medidas. Já disse que as “finanças neutras (...) ou que pretendem deixar a estrutura social como a encontraram, são, na realidade, também políticas. Defendem uma política de caráter conservador, no pressuposto de que o existente é mais justo ou adequado à coletividade em cujo seio se processa.” Não é essa a posição do constituinte de 1988. Seguindo a evolução que também se verificou em outros ordenamentos jurídicos, adotam-se as

¹⁹ JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de direito administrativo*. 11. Ed – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015, p.711-712

finanças funcionais, que se propõe a intervir no campo sócio-econômico, com fins de tutela, redistribuição, equilíbrio etc.²⁰

Neste contexto, as normas tributárias estão entre os instrumentos de que se vale o Estado para modificar a ordem econômica e social, conforme os desígnios constitucionais, exercendo uma pressão sobre os cidadãos, para organizar o conjunto da nação.²¹

A temática se apresenta ainda mais relevante quando nos encontramos num cenário como o atual, em que o Estado além de ser extremamente ineficiente, conforme apontado anteriormente, se mostra excessivamente oneroso para o orçamento público, o que, ademais de gerar a insatisfação popular, gera uma crescente aversão ao recolhimento de tributos.

Neste ponto, buscando enquadrar lógica semelhante à instituída pela imunidade concedida às instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos²² - que, como será visto posteriormente, se trata de um incentivo fiscal de ordem constitucional -, qual seja, incentivar a supressão, pelos cidadãos, da ineficiência do Poder Público²³, investigaremos como a tributação como medida de intervenção extrafiscal via fomento pode influenciar no orçamento público, induzindo o contribuinte a realizar as atividades antes exclusivamente cometidas ao Estado.

Em consonância ao sentido introduzido pelo Programa Nacional de Desestatização, o incentivo fiscal pode ser utilizado pelo Estado para fomentar o exercício de determinadas condutas pelos particulares, com o condão de reduzir o amplo número de funções patrocinadas exclusivamente pela Administração Pública, para que esta possa concentrar seus esforços em suas atividades essenciais.

²⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. - Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 2. Apud. Aliomar Baleeiro. *Uma introdução à Ciência das Finanças*. 14.ed, revista e atualizada por Flávio Bauer Novelli, Rio de Janeiro, Forense, 1984, p. 1984, p. 176.

²¹ Idem, p. 3

²² Constituição Federal, art. 150. "Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: VI - instituir impostos sobre: c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;"

²³ GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Imunidade Tributária: Reflexos a Cerca do Seu Conceito e Perfil Constitucional*. In: **Teoria Geral da Obrigação Tributária: Estudos em homenagem ao professor José Souto Major Borges**. TORRES, Heleno Taveira, p. 853.

Na lógica exposta, o Estado não deixa de manter o controle das atividades que lhe foram constitucionalmente atribuídas, apenas desloca a atuação estatal do campo da atuação direta para o domínio da regulação e disciplina jurídica das atividades a serem executadas, agora pelos particulares, com a ampliação de seu papel na regulação e fiscalização.²⁴ Por consequência, temos que a maior atuação dos particulares, proporcionada pelas medidas propostas, reduz tanto o custo estatal quanto a carga tributária do contribuinte, bem como, provoca um maior e mais célere desenvolvimento socioeconômico do país, uma vez que se têm mais agentes buscando o mesmo fim.

Por isso, deve-se frisar, para que não pareça contraditório, que se enaltece a intervenção do Estado na economia, mas não no modelo atual, no qual a Administração Pública monopoliza todos os encargos para si e, buscando resolver tudo solitariamente, se socorre do contribuinte somente para custear suas atividades, reiteradamente mal executadas.

Para enfatizar a crítica posta, merece referência a análise de Marçal Justen Filho quanto à crise estatal causada pelo modelo intervencionista que se fundava na pressuposição de que o Estado seria tão bom gestor quanto os particulares e teria êxito em executar satisfatoriamente as propostas políticas, econômicas e sociais que assumisse²⁵:

A realidade encarregou-se de demonstrar o erro dessa concepção. Em primeiro lugar, constatou-se que o Estado não é empresário tão eficiente quanto os particulares. Não atinge os níveis de organização da iniciativa privada, seus custos são maiores e dificilmente obtém lucro. Sua atuação padece de acomodação e tende a produzir maus resultados. A médio prazo, a intervenção estatal deságua na obsolescência e insolvência, como regra.

Em segundo lugar, o modelo intervencionista foi além dos limites economicamente suportáveis. O Estado assumiu encargos muito mais elevados do que seus recursos comportavam. Ampliou a dimensão dos serviços públicos, multiplicou o número de servidores e contraiu enormes dívidas.

Como consequência, a quase totalidade das experiências intervencionistas foram infrutíferas. O resultado final foi a

²⁴ BARROSO, Luís Roberto. *Agências Reguladoras. Constituição, Transformações do Estado e Legitimidade Democrática*. In Revista de Direito Administrativo. Jul/Set 2002: Rio de Janeiro, p.291.

²⁵ FILHO, Marçal Justen. *Empresa, Ordem Econômica e Constituição*. In Revista de Direito Administrativo. Abr/Jun 1998: Rio de Janeiro, p. 120.

decadência econômica e o descontrole financeiro. Em termos práticos, elevou-se dramaticamente a inflação, cujos efeitos maléficos prejudicaram de modo específico as camadas mais pobres da população.

Deste modo, diante do insucesso da intervenção nos moldes antigos, investigaremos os possíveis efeitos da intervenção indutiva, em que o Estado conduz o desenvolvimento socioeconômico, conforme os desígnios constitucionais, mas a execução dos meios para atingir os objetivos é realizada por toda a sociedade, de forma partilhada e, logicamente, respeitando a aptidão que cada um tem para contribuir, não mais no único sentido de capacidade contributiva tributária, mas também no sentido do exercício da melhor conduta para concretização da solidariedade social.

Quanto à relação entre a extrafiscalidade e a solidariedade social tributária, merece referência a doutrina de Ernani Contipelli:

Assim, de acordo com a conotação extrafiscal que se pretende atribuir ao dever de colaboração de pagar tributo, tem-se a concessão de favorecimentos fiscais, que se volta ao estímulo de certos comportamentos com a redução do montante exigido como tributo, haja vista que, por circunstância lógica, se conclui que o ato incentivado, em verdade, auxilia o Estado na tarefa de cumprimento dos objetivos constitucionais direcionados ao bem comum, os quais, em uma compreensão sistemática, deveriam ser realizados por meio de serviços públicos financiados com a repartição das riquezas arrecadadas.

Estabelecidas tais premissas, demonstraremos a relevância de uma atuação interventiva indutiva do Estado para o equilíbrio econômico-social do orçamento público, utilizando o instrumental jurídico-tributário de maneira a promover a solidariedade social, sendo que esta só poderá ser alcançada a partir da edição de normas tributárias indutoras e da positivação do direito premial, inerentes a uma política fiscal sólida e dotada de extrafiscalidade.

1.1.2 Fiscalidade x Extrafiscalidade

O tema da fiscalidade e da extrafiscalidade, ou o caráter fiscal ou extrafiscal da norma, possui grande repercussão doutrinária e tem grande relevância no estudo e aplicação do direito tributário.

A distinção entre as duas finalidades está no modo como se dá a utilização do instrumental jurídico-tributário²⁶. Uma norma tributária que tem

²⁶ CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de Direito Tributário*. 26.ed. – São Paulo: Saraiva, 2015. p.233

por fim único a obtenção de receitas, ou seja, o abastecimento dos cofres públicos, é denominada norma com finalidade fiscal ou norma repartidora de encargo e, por determinação constitucional, quando se tratar de imposto, sempre que possível, deverá ter como parâmetro de justiça a capacidade contributiva.²⁷

Neste sentido, Roque Carrazza ensina que a repartição equitativa da carga econômica dos impostos, entre os contribuintes, decorre logicamente do dever que o Estado tem de “erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais” (art. 3, III, da CF), tudo em ordem a “construir uma sociedade livre, justa e solidária” (art. 3, I, da CF).²⁸

Por outro lado, a norma com finalidade extrafiscal é assim denominada por ser direcionada a atingir outros interesses, distintos do meramente arrecadatório, tendente a prestigiar “certas situações, tidas como social, política ou economicamente valiosas, às quais o legislador dispensa tratamento mais confortável ou menos gravoso.”²⁹

Com o fenômeno da extrafiscalidade, tem-se a mitigação do princípio da capacidade contributiva, justamente em razão da distribuição equitativa da carga tributária deixar de ser a medida de repartição do encargo financeiro, uma vez que a distinção estabelecida pela norma, entre os contribuintes, é feita com base em elementos a eles exteriores e não com base em sua aptidão para contribuir.

De qualquer modo, Humberto Ávila ressalta que mesmo quando o legislador elege a finalidade extrafiscal, ainda assim permanece o dever de preservar, ao máximo, a capacidade contributiva dos contribuintes, sendo tal proteção atingida através do postulado da proporcionalidade. Para cumprir com este postulado, Ávila propõe três requisitos:

a medida adotada deverá ser *adequada* à consecução do fim justificativo da tributação; *necessária*, pois deve ser a menos

²⁷ Art. 145. (...) § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

²⁸ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 30. ed. rev. ampl. e atual. até a Emenda Constitucional n.84/2014. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 105

²⁹ CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de Direito Tributário*. 26.ed. – São Paulo: Saraiva, 2015. p.233

restritiva dentre as igualmente adequadas para atingir o fim; e *proporcional* se as vantagens forem proporcionais às desvantagens advindas da adoção da medida.³⁰

A mero título exemplificativo, podemos referir o Imposto Sobre Serviços – ISS, que incide sobre todas as prestações de serviço previstas na LC 116/2003, como tributo eminentemente fiscal, por visar primordialmente a arrecadação em face da riqueza demonstrada pelo sujeito passivo da obrigação tributária. E, como normas tributárias extrafiscais, indicamos as agravações da alíquota do Imposto de Importação – II com vistas a desestimular o consumo de produtos importados e, por consequência, estimular o consumo de produto nacional.

De qualquer forma, devemos esclarecer que há normas tributárias em que predomina a finalidade fiscal e outras em que predomina a finalidade extrafiscal, porém, em nosso ordenamento jurídico, não encontramos entidade tributária em que só subsista uma das finalidades, que se possa chamar de pura. Isto porque, nas palavras de Paulo de Barros Carvalho, “os dois objetivos convivem, harmônicos, na mesma figura impositiva, sendo apenas lícito verificar que, por vezes, um predomina sobre o outro.”³¹

1.2 A POLÍTICA FISCAL DE INDUÇÃO

Conforme repetidamente tratado em linhas anteriores, a solidariedade social, a distribuição de riqueza e a redução das desigualdades sociais são metas a serem alcançadas, bem como, princípios valores expressamente consagrados pela Constituição Federal. Relacionada a estas finalidades, temos a ideia de democracia social, em que a “regra jurídica encontra sua significação autêntica de instrumento criador e disciplinador de uma nova ordem econômica social.”³²

³⁰ ÁVILA, Humberto. *O princípio da isonomia em matéria tributária*. In: Teoria Geral da Obrigação Tributária: Estudos em homenagem ao professor José Souto Major Borges. TORRES, Heleno Taveira, São Paulo: Malheiros, 2005, p. 745.

³¹ CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de Direito Tributário*. 26.ed. – São Paulo: Saraiva, 2015. p.233

³² BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 5.ed. – São Paulo: Noeses, 2010. p.633

Assim como o Direito Positivo, o Direito Tributário não tem objetivo (imperativo econômico-social) próprio, mas serve de instrumento a serviço de uma política, sendo que esta é que tem os seus próprios e específicos objetivos econômico-sociais.³³

A disciplina da democracia social demonstra enorme relevância uma vez que, constantemente, apesar de o objetivo da República estar expressamente previsto, qual seja, o bem comum, as práticas tanto dos gestores da Administração Pública quanto dos cidadãos beiram o mero individualismo ou o benefício de determinados grupos ou situações, ou seja, andam em sentido diametralmente oposto ao consagrado na Constituição Federal, que deveria nortear a conduta de todos.

Consciente do problema levantado, Alfredo A. Becker analisa as questões dos vícios da humanidade (luxúria, alcoolismo, avareza, etc.), bem como, do temperamento social demasiadamente individualista, em face das imposições postas por regras jurídicas, que proíbam os vícios ou obriguem a prática de atos de solidariedade, no sentido de compreender a necessidade de uma preparação psicológica das pessoas a serem atingidas pela norma, senão vejamos:

Por mais justo que seja o preceito consagrado e imposto pela regra jurídica, esta deixa de servir quando, balanceados, em seu conjunto, os seus efeitos favoráveis e seus resultados prejudiciais, verifica-se que produziu mais dano que bem. Naturalmente, é o povo ou aquele grupo social que está em falta quando, desobedecendo à regra jurídica (regra de conduta), se nega ao sacrifício do vício ou do individualismo egoísta; todavia, também o Estado errou quando, por precipitação, disciplina *juridicamente* (diretamente) aquelas condutas (impõe regra jurídica), sem o prévio trabalho de preparação psicológica.

É preciso dar muita atenção aos reflexos psicológicos dos indivíduos cuja liberdade será conservada ou cuja conduta será disciplinada (diretamente) pela regra jurídica. Por isto, antes de se criar uma regra jurídica (estabelecendo um ilícito) que poderá provocar grande reação contrária da opinião pública ou de determinado grupo social, é prudente esperar que esta opinião se modifique ou se neutralize. Para que tal aconteça, o Estado deverá agir e, nesta sua ação de reforma ou educação social, o tributo extrafiscal é excelente instrumento.³⁴

³³ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 5.ed. – São Paulo: Noeses, 2010. p.638

³⁴ Idem. p.634-635

Dentro desta concepção, Becker analisa que, para impedir ou desestimular determinado fato social, o Estado teria dois caminhos a escolher: (i) uma regra jurídica que declare ilícito aquele fato social; (ii) ou um tributo extrafiscal “proibitivo”.

Deste modo, partindo das mesmas premissas, mas analisando os caminhos do Estado quando deseja realizar ou estimular determinado fato social, temos que a tributação poderia servir de duas formas: (i) arrecadar a receita necessária para o Estado exercer as atividades solitariamente e atingir seus fins; (ii) promover a indução do contribuinte para realização do objetivo almejado pelo Estado, mediante a promessa de uma desoneração fiscal.

Considerando a insustentabilidade da política fiscal fundada exclusivamente na primeira alternativa, a intervenção estatal indutiva representa uma técnica distinta de controle social, consubstanciada no emprego mais difundido de técnicas de encorajamento em acréscimo, ou em substituição, às técnicas tradicionais de desencorajamento.³⁵ Frise-se que não acreditamos na viabilidade de um sistema exclusivamente promocional, o que propomos é a inclusão em maior escala de medidas indutoras no modelo atual.

Deste modo, tal transformação se realiza conjuntamente à migração da concepção jurídica atual em relação à antiga teoria geral do direito, dominada pela concepção repressiva do direito, que mantinha vínculo necessário e indissolúvel entre direito e coação. Em outras palavras, trata-se da migração do Estado do Imposto ao Estado Fomentador.

1.2.1 Normas tributárias indutoras

Dentro de uma política fiscal, as normas tributárias são identificadas a partir das funções que desempenham. Deste modo, as normas tributárias indutoras são identificadas quando entre as funções por elas desempenhadas, tem-se a função fomentadora. Por meio destas normas, o legislador vincula a determinado comportamento um conseqüente, que

³⁵ BOBBIO, Norberto. *Da estrutura à função: novos estudos de teoria do direito*. Barueri, SP: Manole, 2007. p.2.

poderá consistir em vantagem (estímulo) ou agravamento de natureza tributária.³⁶

Portanto, as normas tributárias indutoras configuram-se como instrumentos das técnicas do desencorajamento e do encorajamento, enunciadas por Norberto Bobbio. Neste sentido, relevante mencionar a análise realizada pelo autor italiano ao enfrentar o objeto das técnicas do desencorajamento e do encorajamento em face dos atos conformes e atos desviantes:

Pois bem, em relação aos atos conformes, a técnica do desencorajamento visa proteger o seu exercício, tutelando a possibilidade de fazer ou não fazer, caso se trate de atos permitidos, a possibilidade de fazer, caso se trate de atos obrigatórios, e a possibilidade de não fazer, caso se trate de atos proibidos. Em relação aos atos desviantes, a técnica do desencorajamento tem por alvo, atribuindo-lhes determinadas consequências, apenas os atos desviantes por defeito, os atos propriamente não-conformes, e limita-se a tolerar – não lhes atribuindo qualquer efeito jurídico – os atos desviantes por excesso, isto é, os atos superconformes (as chamadas ações superrogatórias). (...)

Ao contrário, a técnica do encorajamento visa não apenas a tutelar, mas também a provocar o exercício dos atos conformes, desequilibrando, no caso de atos permitidos, a possibilidade de fazer e a possibilidade de não fazer, tornando os atos obrigatórios particularmente atraentes e os atos proibidos particularmente repugnantes.³⁷

Neste cenário, enquanto o ordenamento repressivo (desencorajador) busca impedir uma ação não desejada, tornando-a *impossível, difícil e desvantajosa* – com o objetivo de conservação social –, o ordenamento promocional (encorajador) busca atingir seus objetivos tornando a ação desejada *necessária, fácil e vantajosa* – com o objetivo de mudança.³⁸

1.2.2 Medidas diretas x medidas indiretas

Das três operações atribuídas ao Estado acima elencadas, o primeiro tipo, “tornar a ação necessária”, encontra-se no rol das medidas diretas ou interventivas por direção, ou seja, as que o ordenamento adota para obter

³⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*.- Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 40.

³⁷ BOBBIO, Norberto. *Da estrutura à função: novos estudos de teoria do direito*. Barueri, SP: Manole, 2007. p.14-15

³⁸ BOBBIO, Norberto. *Idem*. p. 15

conformidade às normas, impedindo preventivamente a sua violação ou compelindo à sua execução, como as várias formas de vigilância e o recurso ao uso da força.³⁹ Segundo Eros Roberto Grau, tratam-se de “comandos imperativos, dotados de cogência, impositivos de certos comportamentos a serem necessariamente cumpridos pelos agentes”⁴⁰, em que se vincula à determinada hipótese um único conseqüente.⁴¹

Por outro lado, as operações do segundo e do terceiro tipo, “tornar a ação fácil e vantajosa”, nas quais se enquadram as normas tributárias indutoras, são denominadas de medidas indiretas ou interventivas por indução, pois visam atingir determinada finalidade, não de forma direta e ativa, mas através da indução ou influência do agente do qual se deseja ou não um determinado comportamento. São, portanto, normas dispositivas, em que o comportamento não desejado é sempre possível, mas o destinatário da norma recebe “estímulos e desestímulos que, atuando no campo de sua formação de vontade, levam-no a se decidir pelo caminho proposto pelo legislador.”⁴²

Neste sentido, importante a lição de Eros Roberto Grau a respeito das normas de intervenção por indução:

Ao destinatário da norma resta aberta a alternativa de não se deixar seduzir, deixando de aderir à prescrição nela veiculada. Se adesão a ela manifestar, no entanto, resultará juridicamente vinculado por prescrições que correspondem aos benefícios usufruídos em decorrência dessa adesão. Penetramos, aí, o universo do direito premial.⁴³

Aproveitando a relação apontada por Grau entre a intervenção por indução e o direito premial, rememoramos que além da função de tutela, o Estado exerce e deve exercer cada vez mais a função promocional. Para tanto, a sanção positiva e o favorecimento representam medidas vinculadas

³⁹ BOBBIO, Norberto. *Ibidem*. p. 16

⁴⁰ GRAU, Eros Roberto. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988*. Malheiros Editores. São Paulo. 14ª ed. 2010, p. 91

⁴¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*.- Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 43.

⁴² SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*.- Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 43-44.

⁴³ GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. 3.ed. São Paulo, Malheiros, 1997, p. 157-158.

ao direito premial que auxiliam o Estado neste exercício do fomento, do “fazer com que se execute, que se ponha em prática”.⁴⁴

1.2.3 A função promocional e o direito premial: sanção positiva e favorecimento

Em contrapartida às constituições liberais, em que a principal função do Estado era a de tutela (garantia do *status quo*), nas constituições pós-liberais verifica-se a ascendência da função fomentadora e promocional do direito. Neste sentido, temos como grande exemplo desta transformação estratégica da gestão estatal a Constituição da República Italiana. Utilizando-se de termos como “criar as condições que tornem este direito efetivo”⁴⁵, “a lei promove e incentiva o seu desenvolvimento através dos meios mais adequados e assegura, através de controles adequados, seu caráter e propósitos”⁴⁶, ao longo de todo dispositivo constitucional, o constituinte demonstrou a pertinência das medidas de direito premial para atingir as finalidades do Estado.

Conforme tratado anteriormente, o direito premial representa um instrumento de controle social, em que o Estado seduz o particular mediante a promessa de uma recompensa ou através de uma facilitação, exercendo uma pressão psicológica que influencia o exercício da conduta pretendida. Frise-se, não há pressão física ou coação, existe uma indução, um incentivo.

Na abordagem do direito premial, devemos partir da premissa básica de que, assim como o castigo de uma conduta não desejada pode consistir tanto na atribuição de uma desvantagem quanto na privação de uma vantagem, o “prêmio” destinado ao agente da conduta vantajosa para a

⁴⁴ Dicionário priberam – Definição de: promover. Disponível em: <http://www.priberam.pt/dlpo/promover> Acesso em: 17/08/2015

⁴⁵ CONSTITUTION DE LA RÉPUBLIQUE ITALIENNE – “ART. 4. La République reconnaît à tous les citoyens le droit au travail et crée les conditions qui rendent ce droit effectif.”

⁴⁶ CONSTITUTION DE LA RÉPUBLIQUE ITALIENNE – “ART. 45. “La République reconnaît la fonction sociale de la coopération à caractère de mutualité et sans fins de spéculation privée. La loi aide et favorise son essor par les moyens les plus appropriés et en assure, par des contrôles opportuns, le caractère et les finalités.”

sociedade pode consistir numa vantagem ou na privação de uma desvantagem. Logo, temos sanções positivas atributivas ou privativas⁴⁷.

Ademais, Norberto Bobbio afirma a existência de sanções positivas retributivas e reparatórias. A primeira representa uma reação favorável a um comportamento desejado pelo Estado, sem necessariamente corresponder ao custo da conduta. Já as sanções reparatórias têm justamente este caráter compensatório, em que se busca compensar os esforços e despesas assumidas pelo particular.⁴⁸

Dentro do direito premial, além das sanções positivas propriamente ditas, o Estado pode optar por medidas de facilitação, nas quais não se promete a reparação ou retribuição pela conduta, mas se busca justamente favorecer a realização desta, exercendo uma pressão psicológica positiva durante o seu exercício.

Para sintetizar as classificações acima aduzidas, bem como explicitar as diferenças entre as sanções positivas e as medidas de favorecimento, merece referência a doutrina de Norberto Bobbio:

Por técnica de facilitação entendo o conjunto de expedientes com os quais um grupo social organizado exerce um determinado tipo de controle sobre os comportamentos de seus membros (neste caso, trata-se do controle que consiste em promover a atividade na direção desejada), não pelo estabelecimento de uma recompensa à ação desejada, depois que esta se tenha sido realizada, mas atuando de modo que a sua realização se torne mais fácil ou menos difícil. Note-se a diferença: a recompensa vem depois, enquanto a facilitação precede ou acompanha a ação que se pretende encorajar.⁴⁹

Portanto, no exercício da intervenção estatal via fomento, baseada numa aplicação extrafiscal das normas tributárias indutoras, podemos encontrar medidas que encorajam o exercício de determinada conduta através da promessa de uma sanção positiva, como uma isenção, ou mediante medidas de favorecimento, que diminuem os custos ou melhoram as condições de exercício da conduta, como o diferimento.

⁴⁷ BOBBIO, Norberto. *Da estrutura à função: novos estudos de teoria do direito*. Barueri, SP: Manole, 2007. p. 25

⁴⁸ BOBBIO, Norberto. *Da estrutura à função: novos estudos de teoria do direito*. Barueri, SP: Manole, 2007. p. 25-26

⁴⁹ BOBBIO, Norberto. *Idem*. p. 25-26

Diante de todo exposto, considerando as limitações inerentes ao presente trabalho quanto à sua extensão e reconhecendo as diversas perspectivas que se podem analisar as técnicas de intervenção estatal indutiva no âmbito da tributação, focaremos na compreensão das ideias acima propostas no campo da desoneração fiscal, mais especificamente dos incentivos fiscais, como efetivas normas tributárias indutoras, que podem ser utilizadas com o objetivo de atingir o desenvolvimento econômico-social.

2. DESONERAÇÕES FISCAIS

No primeiro capítulo, buscamos demonstrar a relevância da intervenção estatal via fomento e do direito premial promocional na atual conjuntura socioeconômica brasileira. Atentamos para o caráter instrumental do direito tributário, como meio para alcance dos fins econômicos, sociais e políticos, e não como mero instrumento de arrecadação de receita. Por fim, indicamos os principais conceitos que fundamentam uma política fiscal de indução.

Na continuação do presente trabalho, buscaremos desmistificar a ideia de que as desonerações fiscais implicam necessariamente numa redistribuição da carga tributária, em que os contribuintes não atingidos pela norma teriam conseqüentemente um agravamento daquela, para compensar a receita renunciada pelo Estado. Isto porque, conforme enfatizado, a carga tributária brasileira é extremamente alta, não sendo suficiente para o equilíbrio do orçamento público a mera redistribuição desta entre os contribuintes. Deve-se buscar a redução do custo estatal, para, por conseguinte, diminuir o *quantum* a ser pago pelo contribuinte, a título de tributo.

Para tanto, após demonstrarmos a insuficiência dos benefícios fiscais para o atingimento dos objetivos postos, analisaremos detidamente os incentivos fiscais, como meios efetivos de exoneração fiscal e redução do custo estatal, para atingir o equilíbrio econômico-social do orçamento público.

2.1 DESONERAÇÃO FISCAL COMO MEIO DE INTERVENÇÃO ESTATAL

Em linhas anteriores, tratamos sobre o caráter extrafiscal da tributação, analisando a relevância de normas tributárias indutoras na intervenção estatal via fomento, bem como, indicamos o direito premial como instrumento para indução dos particulares na consecução dos fins estatais, através das sanções positivas e das medidas de favorecimento.

Partindo de tais premissas, temos que a função promocional de maior impacto psicológico no âmbito do direito tributário é exercida, justamente, quando no conseqüente da norma tributária situa-se uma desoneração fiscal, ou seja, estabelece-se uma promessa de redução ou exoneração do tributo a ser pago.

As desonerações veiculam uma tributação não uniforme, estabelecendo uma exceção à regra geral e ao princípio da capacidade contributiva, uma vez que, com base em uma motivação extrafiscal que os autoriza e legitima, exoneram total ou parcialmente um determinado grupo de sujeitos passivos que deveriam, *a priori*, arcar com o pagamento do tributo.⁵⁰

As exonerações fiscais, se concedidas com observância dos direitos e garantias individuais e bem assim dos princípios constitucionais que lhe são aplicáveis, são relevantes instrumentos para o desenvolvimento econômico, distribuição de riquezas e efetivação da justiça fiscal e da solidariedade social, como bem aponta a professora Betina Treiger Grupenmacher:

“A redução da carga tributária, se concedida com observância dos direitos e garantias individuais e bem assim dos princípios constitucionais que lhe são aplicáveis, inegavelmente, incrementa a competitividade e gera crescimento econômico com o qual, ao tempo que se realiza a justiça redistributiva se elevam os níveis de arrecadação.”⁵¹

⁵⁰ PINTO, Tibério Carlos Soares Roberto. *Os incentivos fiscais enquanto instrumento para promoção da igualdade material entre os contribuintes*. In. Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais. Hugo de Brito Machado (Coord.), São Paulo – Editora Malheiros, 2015, p. 562.

⁵¹ GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Das Exonerações Tributárias. Incentivos e Benefícios fiscais*. In Novos Horizontes da Tributação: Um diálogo luso-brasileiro. Betina Treiger Grupenmacher, Denise Lucena Cavalcante, Maria de Fátima Ribeiro e Mary Elbe Queiroz, Coimbra, Editora Edições Almedina S.A., 2012, p.13

Aproveitando a ressalva de que na concessão das desonerações devem ser observados os direitos e garantias individuais, bem como, os princípios constitucionais que lhe são aplicáveis, mister se faz tecer algumas considerações sobre as limitações formais e materiais à concessão dos incentivos e benefícios fiscais.

2.1.1 limitações formais e materiais à concessão de desonerações

Analisando as limitações formais e materiais à concessão dos incentivos e benefícios fiscais, é possível afirmar que as segundas geram maiores discussões doutrinárias que as primeiras, uma vez que aquelas não estão expressamente previstas no ordenamento jurídico, mas são extraídas da interpretação sistemática deste, em consonância aos princípios tributários e direitos individuais.

Quantos às limitações formais, a Constituição Federal prevê expressamente que a matéria das desonerações fiscais é sujeita à reserva legal, e mais, que a lei que instituir o benefício ou incentivo deve ser específica para o trato do tema, seja por regular exclusivamente a desoneração, seja por regular o tributo a ser desonerado.⁵²

Em relação à observância do princípio da legalidade, importante ressaltar que a Constituição Federal veda a concessão da denominada isenção heterônoma⁵³, ou seja, é vedado aos entes da federação instituir isenções de tributos fora de sua competência. Apesar de ser uma ilação lógica, decorrente do pacto federativo e do princípio da autonomia dos municípios, tal ressalva se mostra relevante, uma vez que o Código Tributário Nacional prevê expressamente a possibilidade de a União instituir isenções de tributos estaduais e municipais. Deste modo, diante da manifesta

⁵² “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: § 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.”

⁵³ “Art. 151. É vedado à União: III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.”

incompatibilidade, tal dispositivo não foi recepcionado pela atual Constituição Federal.⁵⁴

No que se refere aos requisitos formais de caráter financeiro, mais especificamente ao controle do impacto das medidas desonerativas sobre o orçamento e do equilíbrio entre receitas e despesas, a Constituição Federal e, posteriormente, a Lei de Responsabilidade Fiscal trataram de forma detida a matéria.

Além de a Constituição Federal impor que o projeto de lei orçamentária anual, de iniciativa do Poder Executivo, seja acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia⁵⁵, a Lei de Responsabilidade Fiscal, em seu art. 5º, II, estabelece o dever do mesmo diploma normativo prever também medidas para compensação das receitas renunciadas.⁵⁶ No mesmo sentido, a LC 101/2000 estabeleceu deveres semelhantes a serem atendidos também pela Lei de Diretrizes Orçamentárias.⁵⁷

Por fim, a Lei de Responsabilidade Fiscal, em seção específica para o tema da renúncia de receita, impõe ao gestor das contas públicas que a concessão ou ampliação de qualquer desoneração seja acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva

54 “Art. 13. O disposto na alínea a do inciso IV do artigo 9º não se aplica aos serviços públicos concedidos, cujo tratamento tributário é estabelecido pelo poder concedente, no que se refere aos tributos de sua competência, ressalvado o que dispõe o parágrafo único. Parágrafo único. Mediante lei especial e tendo em vista o interesse comum, a União pode instituir isenção de tributos federais, estaduais e municipais para os serviços públicos que conceder, observado o disposto no § 1º do artigo 9º.”

⁵⁵ Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão: § 6º O projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.

⁵⁶ 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;

⁵⁷ Art. 4º A lei de diretrizes orçamentárias atenderá o disposto no § 2º do art. 165 da Constituição e: I - disporá também sobre: a) equilíbrio entre receitas e despesas; (...) § 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.

iniciar sua vigência e nos dois seguintes, bem como, deve atender a uma das seguintes condições:⁵⁸

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.

Considerando o objeto do presente estudo, focaremos no atendimento da primeira condição, uma vez que a segunda exige a tomada de alguma medida de compensação, que acaba por agravar a carga tributária daqueles não atingidos pela lei desonerativa - o que, justamente, buscamos demonstrar ser prescindível.

Finalizando, no que concerne às limitações formais e introduzindo o tema das limitações materiais, entendemos que todas as desonerações têm finalidade extrafiscal, por implicarem numa exceção à regra da fiscalidade e de observância da capacidade contributiva, quanto à tributação por meio de impostos. Neste sentido, mesmo tratando-se de instituto com finalidade extrafiscal, a concessão da desoneração deve, nas palavras de Paulo de Barros Carvalho, “pautar-se, inteiramente, dentro dos parâmetros constitucionais, observando as limitações de sua competência impositiva e os princípios superiores que regem a matéria, assim os expressos que os implícitos.”⁵⁹

Adentrando aos limites materiais, com fundamento nos princípios constitucionais tributários, temos, primeiramente, como premissa absoluta, que a desoneração não pode implicar num tratamento antiisonômico entre

⁵⁸ “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:”

⁵⁹ CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de Direito Tributário*. 24.ed. – São Paulo: Saraiva, 2012. p.291

contribuintes que se encontrem na mesma situação, o que configuraria favorecimento arbitrário de alguns em detrimento dos demais.⁶⁰

Para tanto, na desoneração, segundo os critérios enunciados por Ávila, devemos procurar um critério de *discrimen* que configure medida adequada, necessária e proporcional para o atingimento dos fins eleitos pelo Estado.⁶¹

Ademais, a desoneração deve ser sempre justa e eficiente, e, para tanto, deve atender aos postulados da generalidade, igualdade e proporcionalidade.⁶² Deste modo, as desonerações que estiverem à margem dos postulados indicados configurariam o que Ricardo Lobo Torres denomina de privilégios odiosos:

“Se o privilégio não atender ao ideal de justiça, se afastar do fundamento ético, se discriminar entre pessoas iguais ou se igualar pessoas desiguais, se for excessivo, se desrespeitar os princípios constitucionais da tributação, será considerado odioso.”⁶³

Entretanto, como tratado em linhas anteriores, reiteramos que a desoneração é fundamentada na aptidão do sujeito passivo para realizar outros fins do Estado e não em sua aptidão para contribuir, o que apesar de implicar numa mitigação dos princípios da capacidade contributiva, da generalidade e da uniformidade, não torna a exoneração inconstitucional, mas só demonstra a prevalência de outras finalidades, que também têm índole constitucional, em face das meramente arrecadatórias.

Neste sentido, relevante a lição de Alberto Xavier, ao tratar da justiça fiscal inerente às desonerações:

“À justiça fiscal, entendida com sentido estático, sobrepõe-se a um conceito mais lato e dinâmico de justiça, relacionado com o crescimento econômico e a justiça social. Como tais são objetivamente fundamentais não pode falar-se em privilégio fiscal; e

⁶⁰ GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Das Exonerações Tributárias. Incentivos e Benefícios fiscais*. In *Novos Horizontes da Tributação: Um diálogo luso-brasileiro*. Betina Treiger Grupenmacher, Denise Lucena Cavalcante, Maria de Fátima Ribeiro e Mary Elbe Queiroz, Coimbra, Editora Edições Almedina S.A., 2012, p.28.

⁶¹ Nota de rodapé n. 30.

⁶² FERRAZ, Roberto. *Igualdade nas Desonerações Fiscais – Exigência da Racionalidade do Sistema*. In *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*, 17º Vol., Valdir de Oliveira Rocha (Coord.), São Paulo: Dialética, 2013, p. 267-269.

⁶³ TORRES, Ricardo Lobo. *Os Direitos Humanos e a Tributação: imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 287-288.

como tais fins são objetos de preceitos constitucionais com o mesmo grau hierárquico dos que definem o princípio da igualdade, não pode sustentar-se a inconstitucionalidade das normas que, criando isenções extrafiscais, lhes tenham reconhecido prevalência.”⁶⁴

Realizada esta breve exposição quanto aos limites formais e materiais à concessão dos incentivos e benefícios fiscais, passamos a tratar brevemente dos principais mecanismos de desoneração tributária.

2.1.2 Mecanismos de desoneração tributária (favorecimento e sanção positiva)

Quando se está a falar de desoneração tributária, adentramos no âmbito do direito premial no campo do direito tributário. Deste modo, entre os diversos mecanismos disponíveis ao gestor para desonerar o contribuinte, encontramos medidas que configuram um favorecimento para a adoção de um determinado comportamento e outras que configuram uma sanção positiva, ou como reparação ou como retribuição pelo comportamento do particular atingido pela norma.

A Lei de Responsabilidade Fiscal estabelece os seguintes mecanismos de renúncia de receita:

“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.”⁶⁵

Entre estes, podemos elencar como mecanismos de renúncia de receita de natureza tributária, que configuram desoneração: a remissão, o crédito presumido, as isenções, alterações de alíquota, modificação de base de cálculo e, entre os outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado, o diferimento.

⁶⁴XAVIER, Alberto. Manual de Direito Fiscal, Lisboa: [s.n.], 1974, p. 294.

⁶⁵ _____. Lei Complementar nº 101, de 4 de Maio de 2000. *Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências*. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm Acesso em: 26 de agosto de 2016.

A remissão é indicada como uma das modalidades de extinção do crédito tributário, enunciadas no art. 156 do CTN, e representa o perdão da dívida tributária. Nos termos do art. 172 do mesmo diploma normativo, a remissão do crédito tributário pode ser total ou parcial e deve ser autorizada por lei, atendendo às condições previstas no artigo em referência.⁶⁶

O crédito presumido é mecanismo próprio dos impostos sujeitos à observância do princípio da não cumulatividade, uma vez que:

(...) figurativamente falando, o Estado entrega recursos (fictícios) ao contribuinte para que pague o tributo a ele devido, ou seja, o Estado subsidia o contribuinte para que realize a prestação tributária sem precisar se descapitalizar, já que desembolsará só uma parte dos recursos necessários ao pagamento do tributo e, muito importante, sem prejuízo para a etapa seguinte, que toma crédito do total da operação subsidiada.⁶⁷

Deste modo, temos que, através da concessão do crédito presumido, o Estado desonera parte do imposto a ser pago pelo contribuinte, sem ter que conceder isenção ou outra forma de desoneração. É, na verdade, um subsídio econômico.

Considerando a densidade do embate doutrinário que circunda o conceito de isenção tributária, em que isenção pode ser definida como “favor fiscal concedido por lei, que consiste em dispensar o pagamento de um tributo devido”⁶⁸, “hipótese de não incidência tributária, legalmente qualificada”⁶⁹, regra de estrutura que “investe contra um ou mais dos critérios

⁶⁶ “Art. 172. A lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo: I - à situação econômica do sujeito passivo; II - ao erro ou ignorância excusáveis do sujeito passivo, quanto a matéria de fato; III - à diminuta importância do crédito tributário; IV - a considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso; V - a condições peculiares a determinada região do território da entidade tributante. Parágrafo único. O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no artigo 155.”

⁶⁷ GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Das Exonerações Tributárias. Incentivos e Benefícios fiscais*. In *Novos Horizontes da Tributação: Um diálogo luso-brasileiro*. Betina Treiger Grupenmacher, Denise Lucena Cavalcante, Maria de Fátima Ribeiro e Mary Elbe Queiroz, Coimbra, Editora Edições Almedina S.A., 2012, p.34

⁶⁸ SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. Ed. Póstuma, São Paulo, Resenha Tributária, 1975, p. 97.

⁶⁹ “A regra jurídica de isenção incide para que a de tributação não possa incidir” BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 5.ed. – São Paulo: Noeses, 2010. p.327.

da norma-padrão de incidência mutilando-os, parcialmente”⁷⁰, etc., para os fins do presente trabalho, não adentraremos na pesquisa de qual seria o seu conceito mais adequado ou juridicamente aceitável.

De qualquer forma, parece relevante para os fins deste estudo, a crítica tecida por Becker em relação ao primeiro conceito de isenção acima apontado, em que “a lógica desta definição estará certa *apenas no plano pré-jurídico da política fiscal quando o legislador raciocina para criar a regra jurídica de isenção.*”⁷¹. Neste sentido, dentro da lógica do direito premial, quando da concessão de uma desoneração, o legislador tem como objetivo conceder um favor fiscal ao contribuinte, no caso, a dispensa do pagamento de um tributo.

O mecanismo do diferimento assim como o crédito presumido é próprio dos impostos sujeitos à observância do princípio da não cumulatividade e implica na transposição para frente, na cadeia plurifásica, do lançamento e cumprimento da obrigação tributária que surgiu por ocasião do fato jurídico tributário realizado na operação antecedente.⁷² Em outras palavras, o pagamento do tributo devido em determinada operação é postergado para a próxima etapa, desonerando aquele contribuinte que deveria ter realizado o recolhimento. Não há efetiva renúncia de receita, uma vez que o contribuinte da operação seguinte fica responsável pelo recolhimento do tributo decorrente de sua operação e da operação anterior.⁷³

Por fim, temos as modificações de alíquota e base de cálculo, que operam no consequente, mais especificamente no critério quantitativo, da regra-matriz de incidência, refletindo numa redução do valor do tributo a ser recolhido.

⁷⁰ CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de Direito Tributário*. 24.ed. – São Paulo: Saraiva, 2012. p.568.

⁷¹ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 5.ed. – São Paulo: Noeses, 2010. p.326

⁷² TORRES, Heleno Taveira. *ICMS e Regimes Especiais de Tributação na Venda de Combustíveis. Diferimento, substituição e cassação de inscrição estadual nos casos de adulteração*. In *ICMS: Aspectos Relevantes*. Paulo A. Fernandes Campilongo (Coord.), São Paulo: Quartier Latin, 2008, p.143.

⁷³ GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Das Exonerações Tributárias. Incentivos e Benefícios fiscais*. In *Novos Horizontes da Tributação: Um diálogo luso-brasileiro*. Betina Treiger Grupenmacher, Denise Lucena Cavalcante, Maria de Fátima Ribeiro e Mary Elbe Queiroz, Coimbra, Editora Edições Almedina S.A., 2012, p.34-35

Mesmo quando estamos a tratar de “alíquota zero”, apesar de terem consequências práticas idênticas, não há que se falar em hipótese de isenção, uma vez que aquela opera no critério quantitativo e não no antecedente da regra-matriz. Neste sentido, Sacha Calmon Navarro Coêlho leciona que isenção e “alíquota zero” são profundamente diversas, “a isenção exclui da condição de “jurígeno” fato ou fatos. A alíquota zero é elemento de determinação quantitativa do dever tributário. Se é zero, não há o que pagar.”⁷⁴

Considerando todas as modalidades expostas, temos que a qualificação da desoneração como medida de favorecimento ou sanção positiva dependerá da análise do caso concreto, mas, *a priori*, é possível enquadrar o diferimento e o crédito presumido como medidas de favorecimento, uma vez que antecedem a própria conduta que os fundamenta, e a remissão, isenção e modificação de alíquota e base de cálculo como sanções positivas, pois “premiam” a conduta do contribuinte, *a posteriori*.

2.1.3 Benefícios fiscais x Incentivos fiscais

Os incentivos e benefícios fiscais são costumeiramente indicados pela doutrina de forma sinonímica, e acabam sendo enquadrados dentro de uma mesma classificação, como normas que revelam uma redução na carga tributária ou mesmo a desoneração do dever de pagar determinado tributo.⁷⁵ Verificamos muitas vezes que os doutrinadores até consideram questões peculiares a cada categoria de desoneração, mas acabam por dar mais relevância ao que têm de semelhante, e, por isso, consideram-nas equivalentes.

Neste sentido, em artigo específico sobre o regime jurídico dos incentivos fiscais, após indicar a definição de incentivo fiscal dada em seu *Dicionário de Direito Tributário*, em que deixou clara a necessidade de

⁷⁴ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária*, São Paulo: Dialética, 2003, p. 228.

⁷⁵ GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Das Exonerações Tributárias. Incentivos e Benefícios fiscais*. In *Novos Horizontes da Tributação: Um diálogo luso-brasileiro*. Betina Treiger Grupenmacher, Denise Lucena Cavalcante, Maria de Fátima Ribeiro e Mary Elbe Queiroz, Coimbra, Editora Edições Almedina S.A., 2012, p.14

contraprestação para concessão do incentivo⁷⁶, Hugo de Brito Machado aduziu que os incentivos possuem sentido idêntico aos benefícios e alívios fiscais:

“O incentivo, ou estímulo, caracteriza-se pelo tratamento favorecido, diferenciado para melhor, em razão do atendimento da condição colocada para sua obtenção. E pode ser designado por palavras com sentido idêntico, tais como benefícios ou alívios.”⁷⁷

Considerando a ressalva de Roque Carrazza de que não há classificações certas ou erradas, mas classificações *mais úteis e menos úteis*⁷⁸, consideramos mais útil não a aplicação de uma terminologia equivalente para as modalidades em questão, mas o estabelecimento de definições distintas para os incentivos e benefícios fiscais, uma vez que suas individualidades reivindicam designações distintas⁷⁹.

Deste modo, enalteçemos a doutrina de Betina Treiger Grupenmacher e Pedro Herrera Molina⁸⁰, que assim distinguem os incentivos e os benefícios fiscais:

“Assim, os incentivos fiscais veiculam exonerações tributárias totais ou parciais, vinculadas ao atendimento de uma contrapartida, pelo sujeito passivo da obrigação tributária. Quanto aos benefícios fiscais, sua concessão independe de uma contraprestação do beneficiado. São permeados por razões de política fiscal ou mesmo com o propósito de atenção ao princípio da capacidade contributiva, sendo hipóteses de favorecimento extraordinário de alguns contribuintes, com propósitos extrafiscais, preponderantemente.”⁸¹

⁷⁶ “Incentivo fiscal – É a isenção, ou outra qualquer vantagem fiscal, concedida por lei como forma de estimular ou desestimular determinado comportamento na ordem econômica.” Hugo de Brito Machado e Schubert de Farias Machado, *Dicionário de Direito Tributário*, São Paulo, Atlas, 2011, p. 109.

⁷⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *O regime jurídico dos incentivos fiscais*. In: Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais. Hugo de Brito Machado (Coord.), São Paulo – Editora Malheiros, 2016. p.171

⁷⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo, Editora Malheiros, 2014, p. 618.

⁷⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *IPI – Comentários sobre as Regras Gerais de Interpretação da Tabela NBM/SH (TIPI/TAB)*. In Revista Dialética de Direito Tributário n.12, Set/1996, p. 53

⁸⁰ “El beneficio fiscal es aquella exención fundada em principios ajenos a la capacidad contributiva: com él se busca otorgar una ventaja económica (...) Incentivos tributarios, son aquellas exenciones configuradas de tal modo que estimulan la realización de determinada conducta.” MOLINA, Pedro Herrera. *La Exención Tributaria*. Madrid: Colex, 1990, p.57.

⁸¹ GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Das Exonerações Tributárias. Incentivos e Benefícios fiscais*. In Novos Horizontes da Tributação: Um diálogo luso-brasileiro. Betina Treiger Grupenmacher, Denise Lucena Cavalcante, Maria de Fátima Ribeiro e Mary Elbe Queiroz, Coimbra, Editora Edições Almedina S.A., 2012, p.17

Consciente da crítica de Marcos André Vinhas Catão de que se trata de construção doutrinária, uma vez que o ordenamento não consagra expressamente tal traço distintivo⁸², acreditamos que tal argumento não seja o bastante para desconstruir a distinção posta. Considerando as deficiências da nossa produção legislativa desordenada, proveniente do sistema democrático de governo, cabe, justamente, ao jurista, o labor de construir o conteúdo, sentido e alcance da matéria legislada⁸³. Por certo que a tarefa de classificar distintamente determinados institutos está inserta neste labor, no sentido de tornar mais acessível e prática a atividade jurídica.

Compreendendo a distinção entre os benefícios e incentivos fiscais, temos como dedução lógica que os primeiros não servem para os objetivos do Estado na tarefa de intervenção via fomento, ou na atuação indutiva, uma vez que, pelo menos *prima facie*, não exigem contraprestação por parte do particular para concessão da desoneração. Configurando evidente intervenção direta do Estado no sentido de prestigiar determinado grupo de pessoas ou situação, na maioria das vezes em condições desvantajosas, por óbvio que os benefícios não pretendem estimular o atingido pela lei a continuar nas condições que justificaram a desoneração.

Em razão disto, sem deixar de reconhecer a relevância dos benefícios fiscais para o desenvolvimento econômico, focaremos justamente nos incentivos fiscais, como instrumentos de efetivação de uma política fiscal de fomento, que pode auxiliar na consecução dos objetivos de diminuição dos encargos arcados pelo Estado e, por consequência, na redução da carga tributária.

2.2 INCENTIVOS FISCAIS

Considerando toda a exposição doutrinária realizada no presente trabalho, podemos definir os incentivos fiscais como normas tributárias indutoras, dotadas de finalidades extrafiscais, que, utilizadas como medidas indiretas de intervenção estatal via fomento, induzem os particulares a

⁸² CATÃO, Marcos André Vinhas. *Regime jurídico dos incentivos fiscais*. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 11-12 (Nota de rodapé n. 11)

⁸³ CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de Direito Tributário*. 24.ed. – São Paulo: Saraiva, 2012. p.37-38

colaborar com as metas estatais, mediante a promessa de uma desoneração tributária, que pode configurar tanto numa sanção positiva privativa, no sentido de privar o particular do pagamento parcial ou integral de determinado tributo, quanto num favorecimento do exercício da conduta desejada.

Corroborando a definição proposta, Geraldo Ataliba e José Artur Lima Gonçalves Neto lecionam que o fim último dos incentivos fiscais é, sempre, o de:

“impulsionar ou atrair os particulares para a prática das atividades que o Estado elege como prioritárias, tornando, por assim dizer, os particulares em participantes e colaboradores das metas postas como desejáveis ao desenvolvimento econômico e social por meio da adoção de comportamento ao qual são condicionados”.⁸⁴

Cabe ressaltar que tal definição é extraível do próprio texto constitucional, em seu art. 151, inciso I:

Art. 151. É vedado à União: I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País;⁸⁵

A partir de tais definições, é possível extrair a existência de duas categorias de incentivos fiscais, os incentivos fiscais de ordem constitucional e os de ordem legal.

2.2.1 Os incentivos fiscais de ordem constitucional e ordem legal

Os incentivos fiscais de ordem constitucional são fundados em metas e atividades tidas como prioritárias pela Constituição Federal, sendo que a ordem indutiva-desonerativa parte do próprio diploma magno, tendo no seu consequente uma hipótese de imunidade.

⁸⁴ *Crédito-prêmio de IPI – direito adquirido – recebimento em dinheiro*. Revista de Direito Tributário n. 55, pg. 167

⁸⁵ _____. Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm Acesso em: 17 de agosto de 2016.

Neste caso, verificamos que o constituinte estabelece a imunidade para incentivar o exercício, pelos particulares, de determinada conduta desejada pela própria Constituição. Assim, seja pela doutrina que compreende imunidade como regra de incompetência, seja como hipótese de não incidência constitucionalmente prevista, extrai-se a intenção do constituinte em criar um incentivo fiscal quando: impede a instituição de impostos em relação à determinadas atividades tidas como prioritárias - nos termos da doutrina da incompetência; ou admite a tributação como norma geral, mas estabelece a não-incidência da norma nos casos que entende relevante (hipótese de não incidência constitucionalmente prevista).

De qualquer forma, devemos esclarecer que não é qualquer imunidade que configura um incentivo fiscal. Por exemplo, a imunidade dos templos de qualquer culto⁸⁶ não tem como objetivo incentivar os particulares a construïrem templos e disseminar sua crença, sua *ratio essendi* é somente garantir a todas as pessoas sua religiosidade e permitir que a divulguem e manifestem livremente⁸⁷.

Por outro lado, conforme tratado anteriormente, podemos elencar como incentivo fiscal de ordem constitucional a imunidade concedida às instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, que tem como fundamento o incentivo à supressão, pelos cidadãos, da ineficiência do Poder Público⁸⁸, no sentido de desenvolver o sistema educacional pátrio com o auxílio da iniciativa privada⁸⁹.

Por fim, considerando que os incentivos fiscais de índole constitucional têm como conseqüente uma imunidade, que representa direito subjetivo dos atingidos pela norma, tais normas indutivas configuram cláusulas pétreas⁹⁰ e, portanto, além de não poderem ser alteradas, não podem ter sua

⁸⁶ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:” (...) “VI - instituir impostos sobre:” (...) “b) templos de qualquer culto;”

⁸⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo, Editora Malheiros, 2014, p. 881

⁸⁸ Idem n.23

⁸⁹ “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.”

⁹⁰ Art. 60. “A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:” (...) “§ 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:” (...) “IV - os direitos e garantias individuais.”

abrangência restrita por normas infraconstitucionais. Deste modo, o papel do legislador constituído e do gestor fiscal está pura e simplesmente circunscrito ao exercício das competências delegadas pelo constituinte, como prever os requisitos para concessão de determinadas imunidades, e a garantia ampla da vontade constitucional.

Quanto aos incentivos fiscais de ordem legal, temos que estes também devem respeitar as metas e prioridades estabelecidas na Constituição Federal, mas neste ponto, existe uma maior discricionariedade do gestor fiscal para estabelecer quais as atividades que serão incentivadas, qual a periodicidade do incentivo, em que medida será concedida a desoneração, etc.

Rememoramos que, apesar de não observar amplamente o princípio da capacidade contributiva, as desonerações devem obedecer aos demais princípios tributários. Portanto, o âmbito de discricionariedade do gestor fiscal na disciplina dos incentivos fiscais de ordem legal está delimitado pelas limitações constitucionais e legais ao exercício da competência tributária.

Neste sentido, se o incentivo fiscal tiver como consequente uma redução na alíquota ou na base de cálculo de determinado imposto, e não se enquadrar numa das exceções previstas nos arts. 150, § 1º, e 153, § 1º, da Constituição Federal, deverá obedecer aos princípios da legalidade, anterioridade e anterioridade nonagessimal. Ou seja, o incentivo só poderá ser revogado (majorada a base de cálculo ou alíquota) mediante lei, que tenha sido publicada noventa dias antes e no exercício financeiro anterior ao que se deseja alterar.

Quando o incentivo fiscal tiver como consequente uma isenção, poderá ser revogado ou modificado por lei, a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação⁹¹, ressalvados os casos de isenção onerosa, ou seja, isenção concedida por prazo certo e em função de determinadas condições⁹². Nestas situações, a lei que revoga o

⁹¹ Código Tributário Nacional – “Art. 104. Entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação os dispositivos de lei, referentes a impostos sobre o patrimônio ou a renda: (...) III - que extinguem ou reduzem isenções, salvo se a lei dispuser de maneira mais favorável ao contribuinte, e observado o disposto no artigo 178.”

⁹² Código Tributário Nacional – “Art. 178 - A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104.”

incentivo deve levar em consideração a precificação de produtos e serviços realizada pelo sujeito passivo beneficiado, bem como o planejamento realizado para arcar com os custos tributários para adequar-se ao antecedente da norma.

Por exigirem uma contrapartida por parte do sujeito passivo da obrigação tributária, na maioria das situações, os incentivos fiscais que concedem isenções exigem o atingimento de determinadas condições e acabam por gerar despesas àquele, se enquadrando no conceito de isenções onerosas. Deste modo, merecem regime jurídico diverso das isenções ordinárias, devendo observar de forma proporcional e razoável os encargos suportados pelo beneficiário da isenção e os fins a serem atingidos pelo Estado, garantindo segurança jurídica à relação de cooperação que se busca manter entre Estado e particular - requisito essencial para efetivação de um direito promocional.

Estabelecidas tais premissas, extraímos que os incentivos fiscais de índole constitucional não sobejam vasto campo para divagações doutrinárias, uma vez que são taxativos e estáticos - no sentido de já estarem previstos e disciplinados, pela Constituição Federal, exigindo pura e simplesmente uma aplicação ampla e garantística do diploma constitucional pelo gestor fiscal.

Por outro lado, os incentivos fiscais de ordem legal possuem somente previsão constitucional abstrata e algumas limitações legais ao seu exercício, ou seja, temos normas gerais e abstratas que podem dar ensejo a inúmeras modalidades de incentivos fiscais, inclusos no âmbito de discricionariedade do gestor fiscal. Deste modo, os incentivos fiscais de ordem legal configuram instrumentos discricionários disponíveis ao gestor fiscal para executar seu plano orçamentário e atingir os fins estatais, através da intervenção no domínio socioeconômico, que exigem interpretação sistemática do ordenamento jurídico para aferição de sua constitucionalidade e legalidade.

2.2.2 O critério diferenciador e a finalidade dos incentivos fiscais

Considerando o incentivo fiscal como norma tributária indutora dotada de finalidade extrafiscal, cabe investigar a sua constitucionalidade a partir do

critério de discrimen e da finalidade que embasam sua concessão. Para tanto, mister frisar que, apesar de configurar exceção ao princípio da capacidade contributiva, a desoneração em cotejo deve observar o princípio da igualdade e obedecer aos ditames da Justiça Fiscal.

J.L. Saldanha Sanches define Justiça Fiscal no sentido de *justiça tributária*, sendo esta “uma avaliação quantitativa do modo como são distribuídos os encargos tributários entre os cidadãos e as empresas, ou melhor, entre as várias categorias de contribuintes.”⁹³ Dentro desta concepção, o ilustre professor lusitano relembra as duas regras possíveis para distribuição dos encargos tributários, primeiramente enunciadas por Adam Smith, “fazendo cada membro da comunidade pagar tributos de acordo com aquilo que cada um vai receber do Estado ou, em alternativa, de acordo com o que cada um pode pagar (*ability to pay*).”⁹⁴

Quanto ao princípio da igualdade, imprescindível citar a máxima aristotélica de que "devemos tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida de sua desigualdade". Extraímos desta concepção que as pessoas ou situações são iguais ou desiguais em função de um critério diferenciador e em relação a determinada finalidade, portanto, a aplicação do princípio da igualdade depende, justamente, da razoável e proporcional correspondência entre o *critério diferenciador* e o *fim* a ser alcançado.⁹⁵

No âmbito tributário, Humberto Ávila leciona que:

(...) uma diferenciação entre os contribuintes só é considerada válida se for fundada em uma *diferenciação factual (objetiva) existente* entre os sujeitos envolvidos e estiver *suportada por uma finalidade constitucional*. Isso significa que será arbitrária aquela diferenciação feita entre contribuintes em razão de características que os contribuintes não possuem ou de qualidade que, embora

⁹³ SANCHES, J.L. Saldanha. *Justiça Fiscal*. Lisboa, Fundação Francisco Manuel dos Santos e herdeiros de J.L. Saldanha Sanches, 2010. p.13

⁹⁴ SANCHES, J.L. Saldanha. *Justiça Fiscal*. Lisboa, Fundação Francisco Manuel dos Santos e herdeiros de J.L. Saldanha Sanches, 2010. p.22

⁹⁵ ÁVILA, Humberto. *O princípio da isonomia em matéria tributária*. In: Teoria Geral da Obrigação Tributária: Estudos em homenagem ao professor José Souto Major Borges. TORRES, Heleno Taveira, São Paulo: Malheiros, 2005. p. 736.

possuam, não são constitucionalmente relevantes para o tratamento da matéria em questão.⁹⁶

Diante do exposto, já se tem como ilação imediata que o incentivo fiscal deve estar vinculado a uma finalidade estatal. Ou seja, não há que se falar em desonerar por desonerar. A lei que cria o incentivo fiscal deve deixar claro quais são os objetivos do Estado com a desoneração dos contribuintes atingidos pela norma desonerativa. A uma porque não se pode admitir a desoneração arbitrária, que privilegie determinado grupo de sujeitos passivos da obrigação tributária em face de outros, sem qualquer fundamento relevante. A duas porque é imprescindível o conhecimento da finalidade para verificar a razoabilidade e proporcionalidade do critério diferenciador escolhido.

Ademais, no caso do incentivo fiscal, a correspondência entre o critério diferenciador e a finalidade é ainda mais relevante, uma vez que é o próprio critério diferenciador, representado pelas condições a serem atingidas pelo sujeito passivo da obrigação tributária no antecedente da norma desonerativa, que será capaz de efetivamente atingir a finalidade almejada pelo Estado.

Explicamos. No caso de uma tributação fiscal, a finalidade da norma é a arrecadação de receita e o critério de *discrímen* é a capacidade contributiva dos sujeitos passivos. Portanto, o critério de *discrímen* não serve para atingir a finalidade da norma, arrecadar o tributo, mas tão somente para efetivar o princípio da isonomia e disciplinar o *quantum* a ser arrecadado. Já no caso dos incentivos fiscais, o critério diferenciador, representado pela conduta exigida do sujeito passivo da obrigação tributária, deve necessariamente configurar instrumento eficaz para atingir direta ou indiretamente a finalidade da norma.

Exemplificativamente, indicamos o incentivo fiscal criado pelo art. 10 da Lei 10.666/2003⁹⁷, e efetivado a partir da instituição do Fator Acidentário

⁹⁶ ÁVILA, Humberto. *O princípio da isonomia em matéria tributária*. In: Teoria Geral da Obrigação Tributária: Estudos em homenagem ao professor José Souto Major Borges. TORRES, Heleno Taveira, p. 738-739.

⁹⁷ “Art. 10. A alíquota de contribuição de um, dois ou três por cento, destinada ao financiamento do benefício de aposentadoria especial ou daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho,

de Prevenção (FAP), que tem como objeto de desoneração a contribuição previdenciária do Seguro Acidente de Trabalho (SAT) - contribuição a cargo das empresas, destinada à Seguridade Social, para o financiamento dos benefícios de aposentadoria especial e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho -.

O legislador criou o incentivo fiscal em cotejo, com a finalidade direta de reduzir os riscos inerentes ao trabalho⁹⁸ e diminuir o número de acidentes e incapacidades decorrentes do trabalho. Para tanto, o critério de discrimen escolhido foi justamente captar as empresas, que dentro de um mesmo tipo de atividade laboral e com base em cada exercício financeiro, tomavam as medidas mais eficazes e efetivas para a redução dos riscos e acidentes do trabalho, concedendo a estas redução em até 50% da alíquota incidente sobre a base de cálculo do SAT.

Ainda, em relação a este mesmo incentivo fiscal, encontramos finalidade indiretamente atingida pela norma. Vejamos. O Estado deve sempre buscar a mais ampla eficiência e menor onerosidade no exercício de suas atividades. Neste sentido, ao induzir os sujeitos passivos da contribuição do SAT a investirem em medidas eficazes de redução dos riscos e acidentes do trabalho, o Estado está, mesmo que a longo prazo, atingindo a redução proporcional do número de acidentes de trabalho e dos benefícios por incapacidade laboral (tanto em relação ao número de benefícios quanto à duração destes), o que implica na redução dos gastos a cargo da Previdência Social.

Deste modo, verificamos que os incentivos fiscais, como instrumentos de reequilíbrio econômico-social do orçamento público, em prol do desenvolvimento socioeconômico, exigem uma interpretação sistemática e

poderá ser reduzida, em até cinquenta por cento, ou aumentada, em até cem por cento, conforme dispuser o regulamento, em razão do desempenho da empresa em relação à respectiva atividade econômica, apurado em conformidade com os resultados obtidos a partir dos índices de frequência, gravidade e custo, calculados segundo metodologia aprovada pelo Conselho Nacional de Previdência Social.”

⁹⁸ Constituição Federal – “Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social: (...) XXII - redução dos riscos inerentes ao trabalho, por meio de normas de saúde, higiene e segurança;”

contemporânea das duas regras de distribuição dos encargos tributários enunciadas por Adam Smith, em consonância aos ditames da Justiça Fiscal.

Isto porque, no caso dos incentivos fiscais, apesar de mitigado, o princípio da capacidade contributiva serve para delimitar o núcleo de sujeitos passivos que serão atingidos pela norma desonerativa, para, por conseguinte, determinar, a partir do critério diferenciador, qual destes podem diminuir os custos estatais e/ou cooperarem mais com o Estado no atingimento de suas finalidades, fazendo jus à redução de determinada exação.

Numa tentativa de ocupar a lacuna existente no regime jurídico dos incentivos fiscais, Tibério Carlos Soares Roberto Pinto propõe alguns critérios qualitativos ou substanciais que poderiam ser levados em consideração tanto nas fases de elaboração, aplicação prática e de aferição e controle dos resultados efetivamente obtidos por estes:

- (1) dever de explicação dos fundamentos e objetivos constitucionais que legitimam a instituição do incentivo fiscal;
- (2) necessidade de exposição clara das metas a serem alcançadas por meio do incentivo fiscal, acompanhadas de estudos e pesquisas que demonstrem a viabilidade do incentivo fiscal para alcançar as metas no anexo da lei que os institui;
- (3) demonstração de que o incentivo fiscal é o meio mais prático e eficiente para alcançar o resultado pretendido;
- (4) imposição de condições específicas aos destinatários dos incentivos que condicionem seu comportamento às metas pretendidas pelo incentivo fiscal; e
- (5) demonstração periódica dos resultados, para que possam ser acompanhados pela população e pelos demais órgãos de controle.⁹⁹

Por fim, cabe tratar do reequilíbrio econômico-social que o incentivo fiscal pode proporcionar e de que forma esse reequilíbrio pode ocorrer.

2.2.3 Os incentivos fiscais como instrumentos de reequilíbrio econômico-social do orçamento público

⁹⁹ PINTO, Tibério Carlos Soares Roberto. *O incentivos fiscais enquanto instrumento para promoção da igualdade material entre os contribuintes*. In. Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais. Hugo de Brito Machado (Coord.), São Paulo – Editora Malheiros, 2015, p. 571.

Primeiramente, temos que, para tratar do reequilíbrio de determinado objeto, este deve estar desequilibrado. Conforme tratado em linhas anteriores, o orçamento público e o desenvolvimento econômico-social encontram-se extremamente desequilibrados, o que se comprova facilmente a partir das inúmeras tentativas estatais de corte de gastos e aumento de impostos.

Neste cenário, é possível pensar em duas modalidades de incentivos fiscais como instrumentos de reequilíbrio econômico-social do orçamento público. De qualquer forma, devemos frisar que não se tratam de medidas suficientes por si só, mas que dentro de um conjunto de medidas de reequilíbrio orçamentário, possuem o condão de alterar o atual cenário econômico-social. Ademais, deixamos claro que tal elaboração deve ser lida com as devidas ressalvas de uma classificação, uma vez que, com o intuito de deixar clara e prática a classificação, deixamos algumas questões de lado, que devem ser levadas em consideração quando da análise de um caso concreto.

A primeira modalidade pode ser intitulada de desoneração estatal. Nesta modalidade, a conduta exigida no antecedente do incentivo fiscal transmite o exercício de certa atividade, antes patrocinada pelo Estado, ao particular. Por consequência, temos a redução do custo estatal, por não mais custear aquela atividade ou, pelo menos, por não executá-la mais sozinho.

Neste cenário, rememorando as lições de Norberto Bobbio acima aduzidas, temos que a desoneração concedida no consequente do incentivo fiscal em comento pode ter duas naturezas, retributiva (reação favorável a um comportamento desejado pelo Estado, sem necessariamente corresponder ao custo da conduta) ou reparatória, que têm caráter compensatório, em que se busca compensar os esforços e despesas assumidas pelo particular.

Com isto em mente, podemos pensar em duas modalidades dentro da modalidade de desoneração estatal. A primeira abarcaria o incentivo fiscal com desoneração reparatória. Neste caso, a mero título exemplificativo, temos uma atividade custeada exclusivamente pelo Estado por um preço $x + 30$, sendo este preço integralmente coberto pelo valor arrecadado a título de tributo dos sujeitos passivos da obrigação tributária.

Quando o incentivo fiscal transmite o exercício da atividade, antes custeada pelo Estado, ao particular e, considerando que tal atividade passa a ter um preço menor que o exigido do Estado, o sujeito passivo da obrigação tributária exerce tal atividade que lhe custa x , recebendo uma desoneração parcial do tributo, equivalente a x , e recolhe a título de tributo somente 30, pois a desoneração neste caso é reparatória. Desta forma, o incentivo fiscal implicará numa queda de arrecadação estatal x , mas na queda da despesa estatal de $x + 30$, o que resultará numa receita livre de 30 ao Estado. Explicamos:

ANTES DO INCENTIVO FISCAL		DEPOIS DO INCENTIVO FISCAL	
Sujeito passivo da obrigação tributária	Estado	Sujeito passivo da obrigação tributária	Estado
Recolhia a título de tributo $x + 30$	Recebia $x + 30$ e executava atividade que lhe custava $x + 30$	Executa atividade que lhe custa x e, por ter sido desonerado em x , recolhe a título de tributo 30	Não custeia mais a atividade e recebe 30 a título de tributo
	Receita livre: zero	Receita livre: zero	Receita livre: 30

A segunda desoneração estatal com conseqüente retributivo possui duas formas. Na primeira, o particular recebe uma desoneração menor que o custo da atividade que necessita executar, mas, a curto, médio ou longo prazo, tal atividade vai se tornando menos custosa, o que vai compensando o valor anteriormente pago a maior e estabelecendo uma vantagem ao sujeito passivo da obrigação tributária. Como exemplo, lembramos da contribuição do SAT referida anteriormente, em que a empresa investe em segurança do trabalho, o que reduz a alíquota da contribuição, mas, possivelmente, não compensa imediatamente os gastos que aquela teve. De qualquer forma, nos meses e/ou anos seguintes, a empresa continua a se beneficiar da redução de alíquota e acaba por ter gastos menores, uma vez que já realizou um amplo investimento no início.

Na segunda forma de desoneração estatal com consequente retributivo, o particular recebe uma desoneração maior que o custo da atividade, o que acarreta numa dupla desoneração, tanto do Estado quanto do Particular. Vejamos. Voltando ao primeiro exemplo, através do incentivo fiscal, o Estado transmite o exercício de determinada atividade, que lhe custava $x + 30$, ao particular. Para este, tal atividade custa x . Neste caso, o Estado desonera o contribuinte em mais de x , por exemplo, $x + 10$, assim, o sujeito passivo da obrigação tributária terá que exercer a atividade e recolher 20 ao Estado. Por consequência, o Estado fica com uma receita livre de 20, já que receberá do contribuinte 20 sem ter que custear a atividade que antes executava, e o particular, comparado ao *status quo ante*, terá uma receita livre de 10. Explicamos:

ANTES DO INCENTIVO FISCAL		DEPOIS DO INCENTIVO FISCAL	
Sujeito passivo da obrigação tributária	Estado	Sujeito passivo da obrigação tributária	Estado
Recolhia a título de tributo $x + 30$	Recebia $x + 30$ e executava atividade que lhe custava $x + 30$	Executa atividade que lhe custa x e, por ter sido desonerado em $x + 10$, recolhe a título de tributo somente 20	Não custeia mais a atividade e recebe 20 a título de tributo
	Receita livre: zero	Receita livre: 10	Receita livre: 20

Deste modo, podemos aferir que as modalidades de incentivo fiscal como desoneração estatal culminam numa receita livre ao Estado e, às vezes, ao particular, o que pode não representar um desenvolvimento econômico-social imediato, uma vez que este depende da maneira como o Estado e os particulares irão gerir a receita livre. De qualquer forma, podemos falar em um desenvolvimento econômico-social em potencial, visto que a receita livre e a execução das atividades pelos particulares de maneira menos custosa, representa um meio para o desenvolvimento.

Por fim, a segunda modalidade pode ser intitulada de desoneração do particular. Nesta modalidade, o Estado abre mão temporariamente de determinada parcela de sua arrecadação, para incentivar determinado ramo de atividade econômica ou comportamentos por parte dos particulares que estimulem o desenvolvimento socioeconômico. Neste caso, a diferença entre o incentivo e o benefício fiscal está no fato de que, no segundo, o Estado concede a desoneração sem exigir determinado comportamento do particular, ou seja, esperando que o sujeito passivo beneficiado pela norma desonerativa auxilie no desenvolvimento do país, mas na forma que lhe aprouver, o que pode não ocorrer. Já no incentivo fiscal, o Estado vai definir as condutas que entende factíveis para o desenvolvimento socioeconômico e desonerar os contribuintes que se dispuserem a atuar desta forma.

Neste sentido, tal modalidade de incentivo fiscal se amolda à definição de incentivo fiscal elaborada por Marcos André Vinhas Catão:

Trata-se de uma suspensão parcial ou total, mas sempre provisória, do poder que lhe é inerente, a fim de conformar determinadas situações, diferindo a tributação para o momento em que a captação de riquezas (imposição fiscal) possa ser efetuada de maneira mais efetiva, eficiente e justa.¹⁰⁰

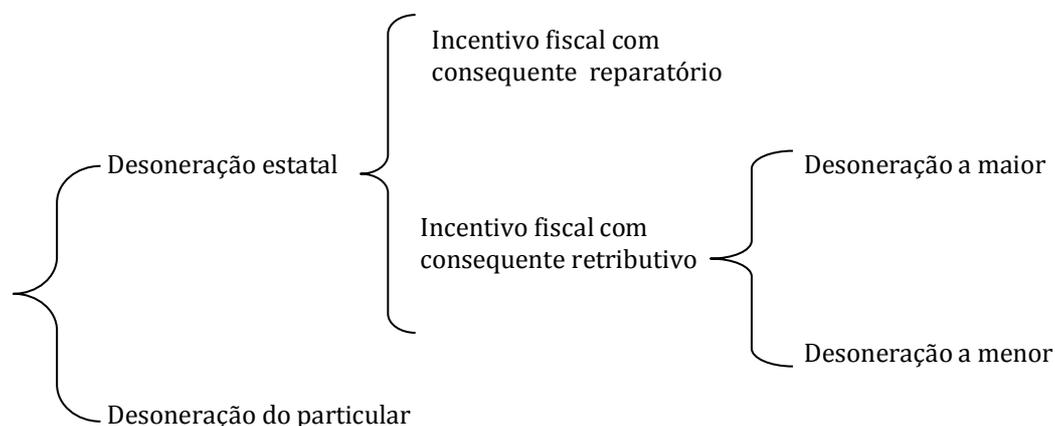
Cabe enfatizar que o professor Marcos André Vinhas Catão utiliza tal definição tanto para todos os incentivos fiscais quanto para os benefícios fiscais, o que nós discordamos, por filiar-mos a distinção estabelecida pela professora Betina Treiger Gruppenmacher, conforme tratado anteriormente. Ocorre que, para compreensão da modalidade de incentivo fiscal que estamos analisando, tal definição cai como uma luva, devendo, entretanto, ser lida com as devidas ressalvas.

Isto porque, o desenvolvimento socioeconômico tem como consequência, justamente, o aumento da capacidade contributiva global, bem como, o aumento do número de contribuintes com capacidade contributiva, o que, além de representar um aumento da arrecadação tributária estatal a médio-longo prazo, permite a diminuição da carga tributária individual, em

¹⁰⁰ CATÃO, Marcos André Vinhas. *Regime jurídico dos incentivos fiscais*. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p.13.

razão do maior número de contribuintes. Deste modo, temos como consequência uma queda na carga tributária individual e um aumento no desenvolvimento socioeconômico.

Para sintetizar as modalidades indicadas, apresentamos o seguinte quadro explicativo:



Apesar de cada modalidade implicar numa maneira diversa de desenvolvimento socioeconômico, retirando-as do plano meramente teórico e colocando-as como instrumentos de gestão fiscal, é completamente factível que se tenha como resultado um reequilíbrio econômico-social do orçamento público, conforme tentamos demonstrar ao longo deste trabalho.

CONCLUSÃO

Desenvolvemos uma análise pautada, primeiramente, na necessidade de alteração do modelo de atuação estatal e gestão fiscal vigente. Para tanto, refutamos o modelo em que predomina a atuação estatal direta que, utilizando o particular como mera fonte de receita, busca realizar o equilíbrio econômico-social solitariamente, o que, como restou demonstrado, tende a onerar cada vez mais o orçamento, exigindo cada vez mais receita, o que pode culminar no esgotamento da riqueza tributável.

Com isto em vista, enaltecemos o caráter extrafiscal da tributação e seu papel na intervenção estatal via fomento, apresentando aspectos essenciais do direito premial para fundamentar uma política fiscal promocional capaz de reformar a atual conjuntura socioeconômica brasileira. Neste sentido, atentamos para o caráter instrumental do direito tributário, como meio para alcance dos fins econômicos, sociais e políticos, ligado à ideia de democracia social, ou seja, alteração da realidade através do ordenamento.

Partindo de tais premissas, indicamos o direito premial como instrumento para indução dos particulares na consecução dos fins estatais, através das sanções positivas e das medidas de favorecimento. Neste contexto, elencamos que a função promocional de maior impacto psicológico no âmbito do direito tributário é exercida, justamente, quando no consequente da norma tributária situa-se uma desoneração fiscal, ou seja, estabelece-se uma promessa de redução ou exoneração do tributo a ser pago.

Após realizar a distinção entre benefícios e incentivos fiscais, elencando que o primeiro configura intervenção direta do Estado, no sentido de prestigiar determinado grupo de pessoas ou situação, na maioria das vezes em condições desvantajosas, e que, por óbvio, não se pretende estimular o atingido pela lei a continuar nas condições que justificaram a desoneração, indicamos os incentivos fiscais como efetivos instrumentos de intervenção estatal via fomento.

Verificamos que a ordem indutiva-desonerativa de um incentivo fiscal pode partir até mesmo da própria Constituição Federal, configurando o que denominamos de incentivo fiscal de ordem constitucional. Nestes casos, o

papel do legislador constituído e do gestor fiscal está pura e simplesmente circunscrito ao exercício das competências delegadas pelo constituinte, como prever os requisitos para concessão de determinadas imunidades, e a garantia ampla da vontade constitucional.

Em contrapartida, os incentivos fiscais de ordem legal configuram instrumentos discricionários disponíveis ao gestor fiscal para executar seu plano orçamentário e atingir os fins estatais, através da intervenção no domínio socioeconômico, que exigem interpretação sistemática do ordenamento jurídico para aferição de sua constitucionalidade e legalidade, com a devida observância aos princípios constitucionais tributários.

Com base no postulado da proporcionalidade enunciado por Humberto Ávila, elencamos que, no caso dos incentivos fiscais, apesar de mitigado, o princípio da capacidade contributiva serve para delimitar o núcleo de sujeitos passivos que serão atingidos pela norma desonerativa, para, por conseguinte, determinar, a partir do critério diferenciador, qual destes podem diminuir os custos estatais e/ou cooperarem mais com o Estado no atingimento de suas finalidades, fazendo jus à desoneração. Ademais, elencamos como imprescindível a razoável e proporcional correspondência entre o *critério diferenciador* e o *fim* a ser alcançado pelo Estado na concessão do incentivo fiscal, devendo o primeiro ser a medida mais adequada, necessária e proporcional ao caso concreto.

Ainda, apresentamos duas modalidades de incentivos fiscais como instrumentos de reequilíbrio econômico-social do orçamento público, que, dentro de um conjunto de medidas de reequilíbrio orçamentário, possuem o condão de alterar o atual cenário econômico-social. Por fim, o que tentamos demonstrar é que devemos buscar a extrafiscalidade na tributação, para ampliar a cooperação entre o Estado e os particulares, reduzindo o custo estatal e a carga tributária individual dos contribuintes, sendo que, para isto, o incentivo fiscal se apresenta como um dos principais instrumentos legislativos que o Estado dispõe.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ATALIBA, Geraldo; GONÇALVES NETO, José Artur Lima. *Crédito-prêmio de IPI – direito adquirido – recebimento em dinheiro*. Revista de Direito Tributário n. 55

ÁVILA, Humberto. *O princípio da isonomia em matéria tributária*. In: Teoria Geral da Obrigação Tributária: Estudos em homenagem ao professor José Souto Major Borges. TORRES, Heleno Taveira, São Paulo: Malheiros, 2005.

BARROSO, Luís Roberto. *Agências Reguladoras. Constituição, Transformações do Estado e Legitimidade Democrática*. In Revista de Direito Administrativo. Jul/Set 2002: Rio de Janeiro

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 5.ed. – São Paulo: Noeses, 2010.

BOBBIO, Norberto. *Da estrutura à função: novos estudos de teoria do direito*. Barueri, SP: Manole, 2007

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 30. ed. rev. ampl. e atual. até a Emenda Constitucional n.84/2014. São Paulo: Malheiros, 2015

CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de Direito Tributário*. 26.ed. – São Paulo: Saraiva, 2015

CARVALHO, Paulo de Barros. *IPI – Comentários sobre as Regras Gerais de Interpretação da Tabela NBM/SH (TIPI/TAB)*. In Revista Dialética de Direito Tributário n.12, Set/1996

CATÃO, Marcos André Vinhas. *Regime jurídico dos incentivos fiscais*. Rio de Janeiro: Renovar, 2004

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária*, São Paulo: Dialética, 2003

FERRAZ, Roberto. *Igualdade nas Desonerações Fiscais – Exigência da Racionalidade do Sistema*. In Grandes Questões Atuais do Direito Tributário, 17º Vol., Valdir de Oliveira Rocha (Coord.), São Paulo: Dialética, 2013.

GRAU, Eros Roberto. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988*. Malheiros Editores. São Paulo. 14ª ed. 2010

GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Das Exonerações Tributárias. Incentivos e Benefícios fiscais*. In Novos Horizontes da Tributação: Um diálogo luso-brasileiro. Betina Treiger Grupenmacher, Denise Lucena Cavalcante, Maria de Fátima Ribeiro e Mary Elbe Queiroz, Coimbra, Editora Edições Almedina S.A., 2012.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Imunidade Tributária: Reflexos a Cerca do Seu Conceito e Perfil Constitucional*. In: Teoria Geral da Obrigação Tributária: Estudos em homenagem ao professor José Souto Major Borges. TORRES, Heleno Taveira, p. 853.

JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de direito administrativo*. 11. Ed – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015

JUSTEN FILHO, Marçal. *Empresa, Ordem Econômica e Constituição*. In Revista de Direito Administrativo. Abr/Jun 1998: Rio de Janeiro

MACHADO, Hugo de Brito. *O regime jurídico dos incentivos fiscais*. In. Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais. Hugo de Brito Machado (Coord.), São Paulo – Editora Malheiros, 2016.

MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO, Schubert de Farias. *Dicionário de Direito Tributário*, São Paulo, Atlas, 2011.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 1996. São Paulo: Malheiros.

PINTO, Tibério Carlos Soares Roberto. *Os incentivos fiscais enquanto instrumento para promoção da igualdade material entre os contribuintes*. In. Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais. Hugo de Brito Machado (Coord.), São Paulo – Editora Malheiros, 2015.

SANCHES, J.L. Saldanha. *Justiça Fiscal*. Lisboa, Fundação Francisco Manuel dos Santos e herdeiros de J.L. Saldanha Sanches, 2010.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*.- Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. Ed. Póstuma, São Paulo, Resenha Tributária, 1975.

TORRES, Heleno Taveira. *ICMS e Regimes Especiais de Tributação na Venda de Combustíveis. Diferimento, substituição e cassação de inscrição estadual nos casos de adulteração*. In ICMS: Aspectos Relevantes. Paulo A. Fernandes Campilongo (Coord.), São Paulo: Quartier Latin, 2008.

TORRES, Ricardo Lobo. *Os Direitos Humanos e a Tributação: imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

XAVIER, Alberto. *Manual de Direito Fiscal*, Lisboa: [s.n.], 1974.