

UNIVERSIDADE CATÓLICA DE PERNAMBUCO
PRÓ-REITORIA ACADÊMICA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO
MESTRADO EM DIREITO

**INCENTIVOS FISCAIS E MORALIDADE TRIBUTÁRIA: A LEGITIMIDADE
NA CONCESSÃO E NO CONTROLE**

Caio de Souza Leão

RECIFE

2019

Caio de Souza Leão

**INCENTIVOS FISCAIS E MORALIDADE TRIBUTÁRIA: A LEGITIMIDADE NA
CONCESSÃO E NO CONTROLE**

Dissertação de Mestrado apresentada à
Universidade Católica de Pernambuco
(UNICAP), como exigência parcial para a
obtenção do título de Mestre em Direito na
Linha de Pesquisa Processo,
Hermenêutica e Efetividade de Direitos.

Orientador: Prof. Dr. Raymundo Juliano Rego Feitosa

Coorientador: Prof. Dr. Paulo Rosenblatt

RECIFE

2019

CAIO DE SOUZA LEÃO

**INCENTIVOS FISCAIS E MORALIDADE TRIBUTÁRIA: A LEGITIMIDADE NA
CONCESSÃO E NO CONTROLE**

Dissertação de Mestrado apresentada à
Universidade Católica de Pernambuco
(UNICAP), como exigência parcial para a
obtenção do título de Mestre em Direito na
Linha de Pesquisa Processo,
Hermenêutica e Efetividade de Direitos.

A banca examinadora, composta pelos professores abaixo, sob a presidência do primeiro, em 17 de dezembro de 2019, submeteu o candidato à defesa, em nível de mestrado, e o julgou nos seguintes termos:

MENÇÃO GERAL: _____

Prof. Dr. Raymundo Juliano Rego Feitosa (Presidente/Orientador)

Menção: _____ Assinatura: _____

Prof. Dr. Roney José Lemos Rodrigues de Souza (Examinador Interno)

Menção: _____ Assinatura: _____

Prof. Dr. Roberto Gomes de Albuquerque Melo Júnior (Examinador Externo)

Menção: _____ Assinatura: _____

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho a minha querida avó Maria de Nazaré (*in memoriam*) que não o viu pronto, mas foi sempre grande incentivadora de tudo o que fiz na vida e vibrava das minhas conquistas como se fossem dela também, e eram.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a minha família. Meus queridos pais, Ana Paula e Cristiano, pelo apoio incondicional e absoluto. Sempre me faltarão palavras para agradecer. À minhas queridas irmãs, Ana Luiza e Ana Beatriz, obrigado pelo carinho e afeto fraternos. Sem eles nada seria possível.

À Beatriz Soares Porto por todo o incentivo, pelos conselhos e, principalmente, pelo companheirismo e carinho de sempre que me permitiram seguir adiante nesta e em outras empreitadas.

Ao Professor Raymundo Juliano, meu orientador, sou grato pela sabedoria transmitida em cada encontro e pelos apontamentos imprescindíveis para o desenvolvimento da presente dissertação.

Ao Professor Paulo Rosenblatt, meu coorientador, que me apresentou ao Direito Tributário ainda na graduação e me fez um apaixonado pela disciplina, agradeço por todas as lições ao longo de 2 disciplinas da graduação, 1 ano de monitoria, orientação de Trabalho de Conclusão de Curso, estágio docência e, por fim, na orientação da presente dissertação. Sou grato não apenas pelas lições acadêmicas, mas também por me incentivar a tomar acertadas decisões acadêmicas e profissionais.

Agradeço a Universidade Católica de Pernambuco, minha segunda casa desde a graduação. Sentirei saudade na esperança de que essa despedida seja apenas um até logo.

A todos os professores do Programa de Pós-Graduação em Direito da UNICAP com os quais tive a oportunidade de conviver durante os dois anos de mestrado, cada qual a sua maneira, contribuiu para o presente trabalho.

Ao Dr. Luís Gallindo, pela oportunidade, ajuda e compreensão quando precisei.

Aos meus amigos, que souberam compreender as ausências e sempre incentivaram minhas empreitadas acadêmicas e profissionais.

Ao meu amigo de quatro patas Samuel (*in memoriam*), que me acompanhou em muitas das noites que adentrei me dedicando a este trabalho.

RESUMO

Os incentivos fiscais constituem importante instrumento a serviço do Estado para a concretização de seus objetivos. No entanto, o atual quadro dos incentivos fiscais no Brasil traz preocupação para os estudiosos do tema, uma vez que a ausência de controle e os poucos cuidados na sua concessão trazem constantemente problemas que, ao cabo, desembocam em desequilíbrio orçamentário. Aliado a esse descontrole, o Poder Judiciário, historicamente, adota uma posição formalista diante das normas tributárias concessivas de benefícios fiscais. Nesse sentido, surgem dois questionamentos como objetivos gerais. O primeiro deles é sobre os limites para a concessão de incentivos fiscais, e o segundo se refere à possibilidade de controle pelo Poder Judiciário e, nesse caso, quais seriam as balizas dentro do ordenamento jurídico para este controle sem que represente puro ativismo judicial. Assim, o objetivo específico da presente dissertação é examinar os incentivos fiscais a partir da moralidade tributária, por entender ser esta o vetor axiológico que deve reger a tributação, tanto na imposição fiscal quanto na desoneração. Partindo-se, então, da hipótese de que uma tributação descolada dos parâmetros constitucionais que informam a moralidade tributária compromete a concretização dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, busca a presente dissertação, através do confronto dialético entre as teses propostas pela doutrina, discutir uma nova sistemática para o controle e a concessão dos incentivos fiscais.

Palavras-chave: 1. Incentivos Fiscais; 2. Moralidade Tributária; 3. Poder Judiciário; 4. Ativismo Judicial; 5. Controle.

ABSTRACT

Tax benefits are an important instrument for the accomplishment of governmental objectives. However, there are many concerns regarding the caotic situation of tax benefits in Brazil. The lack of control and the weak criteria regarding incentives put pressure on the public budget imbalance. An ally of this lack of control is the formalist approach adopted by the Brazilian courts. In this situation, two questions arise. The first one relates to the limits to grant tax benefits, and the second question is about the legal possibility of judicial control, and in which landmarks this control should take place. This research aims to study the issue of tax incentives based on tax morality, which is understood as the axiological vector that should govern taxation, both in tax imposition and in fiscal exemption. Based on the hypothesis that taxation detached from the constitutional parameters that inform tax morality compromises the achievement of the fundamental objectives of the Federative Republic of Brazil, this research seeks to discuss a new system of control and concession of tax benefits.

Keywords: 1. Tax benefits; 2. Tax Morality; 3. Judicial Control; 4. Judicial Activism.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	11
2. DIREITO E MORAL: DA SEPARAÇÃO À APROXIMAÇÃO.....	18
2.1. O positivismo.....	19
2.1.1. O positivismo no direito tributário	21
2.2. O Pós-positivismo, a virada kantiana e o neoconstitucionalismo	22
2.2.1. O direito tributário no contexto da virada kantiana, e do neoconstitucionalismo	27
2.3. A moral tributária	28
2.3.1. A moral tributária do Estado	29
2.3.1.1. Moral tributária do Estado enquanto detentor do poder de tributar	29
2.3.1.2. O conteúdo do princípio da igualdade	32
2.3.1.2.1. Considerações sobre a evolução do conteúdo da igualdade	34
2.3.1.2.2. O princípio da igualdade no direito tributário: a capacidade contributiva	35
2.3.1.2.3. O mínimo existencial e a capacidade contributiva.....	36
2.3.1.2.4. A capacidade contributiva e a virada kantiana: os novos olhares do pós-positivismo e a solidariedade	39
2.3.1.3. Moral tributária da administração tributária	41
2.3.3. Moral tributária do Judiciário	43
2.3.4. Moral tributária do contribuinte	44
3. EXTRAFISCALIDADE, BENEFÍCIOS FISCAIS E INCENTIVOS FISCAIS: DO CONCEITO À LEGITIMIDADE.....	50
3.1 O Estado Fiscal: necessária conceituação e a ideia de Estado Social	50
3.2. Normas de finalidade fiscal e extrafiscal: reversos de uma medalha chamada competência tributária	54
3.2.1. Os fundamentos materiais das normas tributárias extrafiscais	56
3.3. Extrafiscalidade: da indução à redistribuição	57
3.4. Instrumentos a serviço da extrafiscalidade.....	59
3.4.1. Incentivos e benefícios fiscais: conceituação e possível diferenciação..	59
3.4.2. Incentivos, benefícios, gasto tributário e renúncia de receita	62
3.5. Os benefícios fiscais como imprescindível instrumento a disposição do Estado: algumas considerações.....	65
3.5.1. Benefícios fiscais e direitos fundamentais.....	65
3.6. O atual panorama dos incentivos fiscais no Brasil: legislação, impactos de sua concessão e controle.....	66
3.6.1. Os incentivos fiscais e a Lei de Responsabilidade Fiscal.....	67

3.6.2. Os parâmetros constitucionais de concessão e controle.....	70
3.6.2.1. O art. 70 da CF/88: do controle externo e o Tribunal de Contas	70
3.6.2.2. O §6º do art. 150 da CF/88 e o princípio da legalidade.....	71
3.6.2.3. A constitucionalização do art. 14 da LRF: a “PEC do Teto de Gastos” (EC nº 95/2016) e o art. 113 do ADCT	73
3.6.2.4. O impacto dos incentivos fiscais no orçamento: previsão constitucional de controle e sua efetividade.....	75
3.6.3. O cenário de descontrole dos incentivos fiscais no Brasil: consequências de um uso abusivo	77
3.6.3.1. Imprevisibilidade da conduta dos contribuintes e dificuldade de avaliar os efeitos dos incentivos fiscais	77
3.6.3.2. O lobby e grandes grupos econômicos: pressão e desnaturação dos instrumentos de intervenção	78
3.6.3.3. Quadro da barafunda dos incentivos fiscais no Brasil.....	79
3.6.4. Do controle dos incentivos fiscais	83
3.6.4.1. O controle pelo ente concedente: autotutela e seus limites	83
3.6.4.2. O controle dos incentivos fiscais a ser realizado pelos Tribunais de Contas.....	85
3.6.4.3. O controle realizado pelo Poder Judiciário	87
3.6.5. Alterações recentes na Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro: algumas considerações e críticas à Lei nº 13.655/2018.....	88
4. A MORALIDADE TRIBUTÁRIA PODE SERVIR DE PARÂMETRO PARA O CONTROLE DOS INCENTIVOS FISCAIS?	95
4.1. O necessário afastamento do princípio da igualdade e da capacidade contributiva provocado pela concessão dos incentivos fiscais.....	97
4.1.1. A questão da legitimidade na concessão dos incentivos fiscais.....	99
4.2. A moralidade tributária como parâmetro na concessão dos incentivos fiscais	101
4.2.1. Constitucionalidade da finalidade buscada pelo incentivo fiscal	105
4.2.2. A necessidade de justificação	107
4.2.2.1. O teste de proporcionalidade	109
4.2.2.1.1. O exame de adequação	111
4.2.2.1.2. O exame de necessidade.....	112
4.2.2.1.3. O exame de proporcionalidade em sentido estrito	113
4.2.3. A necessidade de um controle periódico.....	114
4.3. A moralidade e o controle pelos Tribunais de Contas	117
4.4. Pode haver um controle judicial?	119

4.4.1. Critérios para um controle judicial pautado na moralidade tributária: a legitimidade através da proporcionalidade	122
4.4.1.1. A adequação	123
4.4.1.2. Necessidade.....	124
4.4.1.3. Proporcionalidade em sentido estrito	125
4.4.1.4. O exame de proporcionalidade pelo Judiciário deve ser feito com os olhos da contemporaneidade?	126
4.4.2. O controle pelo Judiciário a partir da moralidade tributária: entre o ativismo judicial e o <i>self-restraint</i>	127
5. CONCLUSÃO.....	132
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	144

1. INTRODUÇÃO

A partir do ano de 2016, com as discussões acerca da Emenda Constitucional nº 95 a qual instituiu o chamado Novo Regime Fiscal da União, passou a estar constantemente nos noticiários a palavra austeridade. Nesse sentido, foram comuns sucessivos cortes em áreas sociais e em importantes investimentos estatais.

Este cenário se dá em um país marcado historicamente por forte desigualdade social e regional. Também a partir de meados de 2016, os índices sociais passaram também a ser destaque negativo. Segundo a Oxfam¹, em 2017 foi registrada pela primeira vez em 15 anos a estagnação do índice de Gini² o que denota que o país deixou de reduzir as desigualdades³.

Some-se a este quadro um sistema tributário em que a maior parte da receita oriunda de impostos advém daqueles incidentes sobre a produção e consumo de bens e serviços de modo que os valores pagos a título de tributo consomem muito mais a renda dos pobres do que dos ricos⁴. Tal fato, faz do Brasil um “campeão de injustiças tributárias” pois sua tributação é marcada pela regressividade⁵ embora a Constituição Federal (CF/88) propugne a progressividade e coloque no cerne do sistema os princípios da igualdade e da capacidade contributiva.

¹ Oxfam é uma confederação que reúne organizações não governamentais nacionais, internacionais, setor privado, academia, centro de pesquisas e setores públicos governamentais. Encontra-se presente em 93 países . Realiza estudos na área da desigualdade social, buscando diagnósticos e soluções. Cf. OXFAM BRASIL. **História**. Disponível em: <<https://oxfam.org.br/historia/>>. Acesso em: 02 dez. 2019.

² O índice de Gini é utilizado para medir a desigualdade. Seu valor varia entre zero e um. Quanto mais próximo de um, maior é a desigualdade. Entre os anos de 2012 e 2015, o índice de Gini do Brasil variou de 0,508 para 0,494. No entanto, em 2016 este indicador voltou a crescer, tendo chegado a 0,509 em 2018. Valor um pouco acima, portanto, daquele verificado em 2012. Cf. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Rendimento de todas as fontes 2018**. Rio de Janeiro: IBGE, Coordenação de Trabalho e Rendimento, 2018. 12 p. Disponível em: <<https://biblioteca.ibge.gov.br/index.php/biblioteca-catalogo?view=detalhes&id=2101673>>. Acesso em: 05 dez. 2019, p. 9.

³ OXFAM BRASIL. **País Estagnado**: Um retrato das desigualdades brasileiras. São Paulo: 2018, p. 16.

⁴ SCAFF, Fernando Facury. República, Tributação, Finanças. **Revista do Instituto de Hermenêutica Jurídica**; v.1, 2008, p. 91.

⁵ CARVALHO, Laura. **Valsa Brasileira**: do boom ao caos econômico. São Paulo: Todavia, 2018, p. 163.

Em que pese, portanto, o discurso de austeridade no que tange aos gastos sociais e investimentos estatais, este não encontra eco nem no que diz respeito a reforma de um sistema tributário injusto e, muito menos, para estancar as perdas de receita com a concessão de incentivos fiscais, muitas vezes injustificados.

O volume de incentivos fiscais em relação ao Produto Interno Bruto estimado para o ano de 2018, segundo relatório divulgado pelo Tribunal de Contas da União no ano de 2017, correspondia a quase 4% deste⁶. E, o mesmo relatório apontou para o quase inexistente controle por parte da Administração Pública⁷. No Brasil, além de não haver legislação que regule o tema de maneira uniforme, os incentivos fiscais não são controlados com o mesmo rigor das despesas diretas, sendo pouco transparentes e de difícil controle⁸. Ou seja, em que pese a austeridade praticada em relação aos gastos sociais, permanece a transferência de renda para o topo através da concessão de incentivos fiscais⁹.

Todo este quadro, ocorre em um país cuja Constituição consagra em seu art. 3º como objetivos fundamentais da República a construção de uma sociedade justa, livre e solidária; o desenvolvimento nacional; a erradicação da pobreza, da marginalização e a redução das desigualdades regionais; além da promoção do bem de todos sem quaisquer formas de discriminação. Este artigo ao menos em tese, deveria servir como esteio para o desenvolvimento e a

⁶ BRASIL. Tribunal de Contas da União. Relatório de Auditoria nº TC 015.940/2017-9. **Tribunal de Contas da União**. Brasília,. Disponível em: <<https://contas.tcu.gov.br/etcu/ObterDocumentoSisdoc?seAbrirDocNoBrowser=true&codArqCatalocado=14740426&codPapelTramitavel=59432961>>. Acesso em: 10 out. 2018, p. 2.

⁷ *Ibidem*.

⁸ CORREIA NETO, Celso de Barros. **O avesso do tributo: incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro**. 2013. 271 f. Tese (Doutorado) - Curso de Direito, Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-15082013-084732/pt-br.php>>. Acesso em: 01 nov. 2017, p. 20.

⁹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. Austeridade seletiva e desigualdade. **Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**, v. 7, n. 8, p. 158-173, 2019, Disponível em: <www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/download/39274/27848>. Acesso em: 10 set. 2019, p. 170.

interpretação teleológica de todo o ordenamento visto que traz os objetivos que deveriam ser buscados por todos os meios legais existentes¹⁰.

No entanto, tanto o sistema tributário quanto a política fiscal parecem caminhar em sentido contrário, absolutamente apartadas do desiderato último do Estado o qual deveria ser a concretização dos objetivos dispostos no art. 3º da CF/88. Nesse diapasão, é de se destacar a existência de um descompasso entre a realidade e a Constituição e, entre a austeridade fiscal praticada e a continuidade de uma política fiscal pautada pela concessão de incentivos fiscais aos segmentos econômicos hegemônicos.

Diante dos incentivos fiscais, os quais são poucos controlados pelos entes concedentes, o Poder Judiciário quando instado a realizar o controle, adota uma posição formalista¹¹, apegada a aspectos como a iniciativa, exigência de lei especial e a necessidade de celebração prévia de convênio¹². Posição derivada da ideia de que a instrumentalização das normas tributárias fugiriam do controle do Poder Judiciário¹³.

Assim, em face da visão formalista predominante a respeito do controle de benefícios concedidos, pautada estritamente no princípio da legalidade¹⁴, busca-se discutir na presente dissertação se o conteúdo e o fim da norma instituidora podem vir a ser objeto de escrutínio pelos órgãos de controle e pelo Poder Judiciário. Afinal, isso poderia evitar a validação de incentivos e benefícios fiscais ineficientes, desproporcionais, e até mesmo ilegítimos.

¹⁰ BELLO, Enzo; BERCOVICI, Gilberto; LIMA, Martonio Mont'alverne Barreto. O Fim das Ilusões Constitucionais de 1988? **Revista Direito e Práxis**, [s.l.], v. 10, n. 3, p.1769-1811, set. 2019, p. 1773.

¹¹ Sérgio André Rocha destaca que o formalismo não é necessariamente bom ou ruim ao passo que, com esteio em Frederick Shauer, aponta 5 tipos de formalismo: negação da indeterminação das palavras; negação da possibilidade de não aplicação de normas claras; crença na dedução silogística mecânica; interpretação literal dos textos jurídicos, e; isolamento do sistema jurídico. Cf. ROCHA, Sérgio André. O que é Formalismo Tributário?. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 227, p. 146-155, ago. 2014, p. 147.

¹¹ BECHO, Renato Lopes. *op. cit.*, p. 219.

¹² CORREIA NETO, Celso de Barros. **O avesso do tributo: incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro**. 2013. 271 f. Tese (Doutorado) - Curso de Direito, Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-15082013-084732/pt-br.php>>. Acesso em: 01 nov. 2017, p. 243.

¹³ LEÃO, Martha Toribio. **Controle da Extrafiscalidade**. São Paulo: Quartier Latin, 2015, P. 156.

¹⁴ *Ibidem*.

Para isso, com esteio na aproximação entre direito e moral, ocorrida a partir da “virada kantiana”, a qual acarretou a positivação de valores morais por meio de princípios nas Constituições¹⁵, buscará realizar uma aproximação entre os incentivos fiscais – sua concessão e controle – e a moralidade tributária.

A “virada kantiana” teve lugar histórico durante o processo de reconstitucionalização dos países no pós-guerra, sendo a consagração de princípios nas Constituições algo muito marcante, de modo que o ordenamento jurídico passa a ter, em seu âmago, a realização de determinados fins e, as regras se tornam a forma densificada desses princípios e valores¹⁶. Assim é que o tributo passa a ter como condição o crivo dos valores e a sua legitimidade passa a ser extraída do exame sob a perspectiva da liberdade, da justiça, da igualdade e da solidariedade¹⁷.

Nesse contexto, a moralidade tributária diz respeito, conforme o dizer de Klaus Tipke a “Teoria do agir moral-impositivo dos Poderes Públicos – o Legislativo, o Executivo e o Judiciário – assim como do agir moral-tributário do Contribuinte”¹⁸. Sendo o enfoque do presente trabalho a primeira, em especial a do Legislativo e a do Executivo, por serem aqueles que articulam a expressão do poder de tributar.

Parte-se dos pressupostos de que “o imposto não é apenas técnica, mas eminentemente política e filosofia e, [...] Sem impostos, a sociedade não pode ter um destino comum e a ação coletiva é impossível”¹⁹. E, a ideia da moralidade tributária do Estado se funda na ideia de Justiça pois, sendo a mais alta exigência a ser feita em um Estado de Direito é que tudo ocorra com Justiça²⁰.

¹⁵ TORRES, Ricardo Lobo. Ética e Justiça Tributária. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio. **Direito Tributário: Estudo em Homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998. p. 176.

¹⁶ CALIENDO, Paulo. Neoconstitucionalismo e Direito Tributário. **Revista da Ajuris**, Porto Alegre, v. 40, n. 129, p.199-223, mar. 2013. Disponível em: <<http://www.ajuris.org.br/OJS2/index.php/REVAJURIS/article/view/313>>. Acesso em: 20 dez. 2019, p. 201.

¹⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**, vol II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 55.

¹⁸ TIPKE, Klaus. **Moral tributária do estado e dos contribuintes**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2012, p. 7.

¹⁹ PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014, p. 480.

²⁰ TIPKE, Klaus. **Moral tributária do estado e dos contribuintes**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2012, p. 13.

A Justiça, em matéria tributária, deriva da regra geral de igualdade²¹ e se traduz na igualdade na distribuição da carga tributária²². Desse modo, a capacidade contributiva deve ser considerada o imperativo categórico²³ da teoria do agir-moral impositivo dos Poderes Públicos.

Logo, o princípio da capacidade contributiva é o mais capaz de servir como critério para a tributação, uma vez que se harmoniza com a ideia de um Estado Social ao ter enfoque no que o contribuinte pode fazer pelo Estado e não o contrário²⁴. De modo que, a moralidade tributária será estudada através de uma forma de investigação que considere tanto os motivos e finalidades da tributação quanto o caráter social do tributo²⁵.

A moralidade tributária, então, em que pese o nome remeter a uma categoria a qual estaria aberta a subjetivismos de toda ordem, tem seu conteúdo extraído da própria Constituição Federal eis que corresponde, do ponto de vista do Estado, a obediência ao princípio da capacidade contributiva. Este visto como decorrência dos fundamentos da república (artigo 1º da CF/88) e princípio reitor para o atingimento dos objetivos da república, insertos no artigo 3º da CF/88.

Parte-se, então, da hipótese de que a moralidade tributária é um verdadeiro paradigma de legitimidade da concessão dos incentivos fiscais à luz da Constituição Federal de 1988 a qual consagra a capacidade contributiva e a igualdade tributária como princípios. De modo que é imprescindível a um Estado de Direito o atendimento aos valores constitucionais²⁶.

²¹ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito Tributário**: (Steuerrecht). Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008, p. 191.

²² TIPKE, Klaus. **Moral tributária do estado e dos contribuintes**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2012, p. 16.

²³ TORRES, Ricardo Lobo. Ética e Justiça Tributária. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio. **Direito Tributário**: Estudo em Homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998. p. 186.

²⁴ TIPKE, Klaus. *Idem*, p. 20.

²⁵ MACEI, Demetrius Nichele. Tributação, moralidade e sustentabilidade. In: UNIVERSITAS E DIREITO, 1., 2012, Curitiba. **Anais do UNIVERSITAS E DIREITO 2012**. Curitiba: Escola de Direito da Pucpr, 2015. v. 1, p. 66 - 80. Disponível em: <<http://www2.pucpr.br/reol/pb/index.php/universitas?dd99=anais>>. Acesso em: 01 nov. 2017, p. 75.

²⁶ TIPKE, Klaus. **Moral tributária do estado e dos contribuintes**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2012, p. 17.

Desse modo, e por constituírem os incentivos fiscais uma restrição ao princípio da igualdade e da capacidade contributiva, defende-se que esta deve possuir uma justificativa plausível que não fique distante do preceituado na Carta Magna²⁷. Além disso, não raro, por ser difícil realizar um prognóstico acertado acerca do alcance do objetivo intentado com o incentivo, os resultados não são positivos²⁸.

Dentro desse contexto, surge o seguinte questionamento: será que o controle judicial da concessão de incentivos fiscais, para além dos requisitos formais, pode ser pautado em questões relacionadas à moralidade tributária?

Logo, busca o presente trabalho analisar a insuficiência de um controle meramente formal dos incentivos fiscais a partir do pressuposto da necessidade de concretização dos princípios da capacidade contributiva e da igualdade tributária, cernes da moralidade tributária do Estado. Nesse sentido, buscará analisar a possibilidade de um controle sob essas bases e, conseqüentemente, objetivará o exame dos limites dessa atuação do judiciário além dos critérios formais, adentrando no mérito e na eficiência da medida. Pretende também, entre o *self-restraint* e o ativismo judicial, analisar a possibilidade de estabelecimento de balizas instrumentais para o controle da moralidade tributária de modo a evitar que este se preste a ser mero juízo moral do julgador.

Assim, a partir do debate acerca da moralidade tributária – definindo seus parâmetros constitucionais – buscará o presente trabalho discutir uma aproximação entre a moralidade tributária e os incentivos fiscais, tanto na concessão quanto no controle destes.

No primeiro capítulo, busca-se situar a moralidade tributária no contexto brasileiro, trazendo o debate desde a chamada “virada kantiana” de modo a contextualizá-la no âmbito do neoconstitucionalismo pós Constituição Federal de 1988.

²⁷ FOLLONI, André. Isonomia na tributação extrafiscal. **Revista Direito GV**, v. 10, n. 1, p. 201-220, 2014, p. 216.

²⁸ TIPKE, Klaus. *Idem*, p. 64.

No capítulo seguinte, é traçado um panorama do quadro atual dos incentivos fiscais no Brasil. Será demonstrada a ausência de controle e suas consequências, quais os dispositivos legais que tratam do tema, bem como o atual comportamento do Supremo Tribunal Federal quando provocado a realizar o controle desses.

No terceiro e último capítulo, intenta a presente dissertação discutir a possibilidade de servir a moralidade tributária como parâmetro tanto para a concessão dos incentivos fiscais quanto para o seu posterior controle, em especial pelo Poder Judiciário. Para este desiderato discute-se também aspectos relacionados ao ativismo judicial e ao *self-restraint*.

A pesquisa ora proposta é de natureza qualitativa e será realizada através do confronto dialético entre as teses propostas pela doutrina especializada nas temáticas da extrafiscalidade, do poder de tributar e da moralidade tributária. Eventuais dados quantitativos utilizados não foram alvo de qualquer escrutínio, tendo sido utilizados apenas para ilustrar situações fáticas tratadas na presente dissertação.

2. DIREITO E MORAL: DA SEPARAÇÃO À APROXIMAÇÃO

Historicamente Direito e moral estiveram sempre em permanente tensão. De um lado aqueles que entendiam que eram esferas distintas e que não deveriam se relacionar e, de outro, aqueles que defendiam um maior relacionamento entre eles.

Miguel Reale, ao estudar o tema recorreu à chamada teoria do mínimo ético²⁹ a qual, segundo ele, aduzia que o Direito consiste no conteúdo mínimo moral obrigatório que permite à sociedade sobreviver³⁰. De modo que, para essa teoria, o Direito é parte da moral³¹.

Contudo, o próprio autor expõe as fragilidades de tal teoria ao afirmar que o Direito faz parte da moral. Reale aduz que existe um campo da moral que não possui relação com o mundo jurídico de modo que existem atos lícitos que não são morais. Assim, demonstra também a possibilidade de representar a relação entre Direito e moral como círculos secantes^{32 33}. As reflexões de Reale ilustram, no entanto, apenas uma das formas de pensar o relacionamento entre esses dois campos.

Gustav Radbruch, por exemplo, em visão contrastante a de Reale, rejeita a teoria do mínimo ético e aduz que direito e moral apenas se correspondem em relação ao teor de suas exigências. Pois, para o autor “a moral é ao mesmo

²⁹ Desenvolvida sobretudo por Georg Jellinek, o Direito abarcaria um mínimo obrigatório de Moral que seria imprescindível para que a sociedade não entrasse em ruína. Esta teoria poderia ser expressa graficamente através de círculos concêntricos, onde o círculo maior da Moral abarcaria um círculo menor no qual estaria o Direito. Cf. REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 42.

³⁰ REALE, Miguel. *Idem*, p. 42.

³¹ Nesse sentido, recorda-se da teoria dos círculos concêntricos desenvolvida por Jeremy Bentham. Por esta teoria, o Direito está totalmente incluído no campo da moral. A moral, portanto, seria mais ampla que o Direito e este subordina-se àquela. Cf. FRIEDE, Reis; LOPES, Flávio Humberto Pascarelli. Direito, religião e moral enquanto instrumentos de controle social. **Lex Cult**: Revista do CCJF, [s.l.], v. 1, n. 1, p.32-49, 18 dez. 2017. Centro Cultural Justiça Federal. <http://dx.doi.org/10.30749/2594-8261.v1n1p32-49>. Disponível em: <<http://revistaauditorium.jfrj.jus.br/index.php/LexCult/article/view/3>>. Acesso em: 03 dez. 2019, p. 43)

³² REALE, Miguel, *op. cit.* p. 43.

³³ “Desenvolvida por Claude du Pasquier, a teoria em epígrafe assevera que o Direito e a moral possuem uma área comum e, ao mesmo tempo, um espaço particular e independente (inerente a cada um) [...] Trata-se, por conseguinte, da teoria mais adequada no que se refere ao esclarecimento da relação que permeia os aludidos campos, posto que, indiscutivelmente, há regras do Direito que nenhuma afinidade guardam com a moral (e, da mesma forma, existem regras morais que nenhuma afinidade guardam com o Direito)”. Cf. FRIEDE, Reis; LOPES, Flávio Humberto Pascarelli, *op. cit.*, p. 44.

tempo, por um lado, o Fim do direito, e, por outro, também o fundamento da sua validade obrigatória”³⁴.

2.1. O positivismo

O positivismo surgiu *a priori* com a filosofia do francês Augusto Comte o qual é considerado o fundador dessa corrente e também da sociologia. Comte influenciado pelo alargamento do campo de observação humano ocorrido nos séculos XVI e XVII – através das contribuições das ciências naturais e das grandes navegações – e pelo próprio Renascimento, propôs retirar da filosofia tudo aquilo que poderia comportar soluções transcendentais ou que necessitassem de métodos distintos dos admitidos pelas ciências³⁵. A escola positivista buscava então analisar a vida social como se fora uma ciência exata³⁶.

Mais de um século depois, Kelsen, em especial com seu “Teoria Pura do Direito”, veio a se tornar um dos maiores expoentes do positivismo na área do Direito o qual buscou, ao fim e ao cabo, amoralizar o direito e a ciência jurídica³⁷.

Kelsen possuía influência do pensamento kantiano e, por isso, partia da ideia de que o direito estava no mundo do dever-ser de modo que em seu trabalho o pensamento jurídico não deveria ter influências do mundo dos fatos³⁸.

E assim como os positivistas que o precederam, sua intenção era amoralizar o direito³⁹, conforme é possível observar:

A Teoria Pura do Direito é uma teoria do direito positivo. Tão somente do direito positivo e não de determinada ordem jurídica. É teoria geral e não interpretação especial, nacional ou internacional, de normas jurídicas.

³⁴ RADBRUCH, Gustav. **Filosofia do Direito**. Coimbra: Arménio Amado Editor, 1979, p. 109.

³⁵ COSTA, J. Cruz. Augusto Comte e as origens do Positivismo. **Revista de História**, v. 1, n. 3, p. 363-382, 1950, p. 363-364.

³⁶ COMPARATO, Fábio Konder. **Ética: Direito, Moral e Religião no mundo moderno**. São Paulo: Companhia das Letras, 2006, p. 350.

³⁷ DINIZ, Maria Helena. **Compêndio de introdução ao estudo do direito**. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 116.

³⁸ COMPARATO, Fábio Konder, *op. cit.*, p. 357

³⁹ Kelsen, em especial no início de sua carreira, a partir da ideia de que não seria possível trazer objetividade à moral, entendia que a ilegitimidade moral não implicava em invalidez legal. Ou seja, pelo fato de a moralidade não fazer parte da lei, qualquer conteúdo poderia ser considerado legal. Cf. HALDEMANN, Frank. Gustav Radbruch vs. Hans Kelsen: A Debate on Nazi Law. **Ratio Jurisprudence**, SI, v. 18, n. 2, p.162-178, jun. 2005. Disponível em: <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1680846>. Acesso em: 04 dez. 2019, p. 167.

Como teoria, ela reconhecerá, única e exclusivamente, seu objeto. Tentará responder à pergunta “o que é” e “como é” o direito e não à pergunta de “como seria” ou “deveria ser” elaborado. É ciência do direito e não política do direito.

Quando se intitula Teoria “Pura” do Direito é porque se orienta apenas para o conhecimento do direito e porque deseja excluir deste conhecimento tudo o que não pertence a esse exato objeto jurídico. Isso quer dizer: ela expurgará a ciência do direito de todos os elementos estranhos. Este é o princípio fundamental do método e parece ser claro⁴⁰.

O pensamento positivista enxergava uma separação entre direito e outras áreas do pensamento e da vida social, e, notadamente a moral e o conceito de Justiça. Este último conceito, para Kelsen, era de impossível determinação quanto a sua essência⁴¹. De modo que, o elemento axiológico passa a ser irrelevante para a definição do direito, ou seja, não importa para definir o direito se a ordem jurídica é justa ou injusta⁴².

O jurista alemão justificava sua posição afirmando que as tentativas de sujeitar o direito a uma apreciação por parte da moral possuíam em seu âmago a equivocada ideia de uma moral única. Para ele, tal ideia não correspondia a realidade, visto que, existiriam vários sistemas morais⁴³.

Assim, o positivismo kelseniano – de grande influência no pensamento jurídico - propunha uma concepção asséptica da ordem jurídica a qual separava direito e moral, visto que o primeiro estava relacionado a externalidade das condutas humanas, enquanto o segundo apenas a conduta interna⁴⁴.

Uma das grandes críticas feitas por Kelsen consistia na suposta miscelânea existente na linguagem comum e na política de dar ao direito uma aparência de justiça. Para ele, o direito seria apenas uma técnica de organização social avalorativa⁴⁵.

⁴⁰ KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito: introdução à problemática científica do direito**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002, p. 51.

⁴¹ *Ibidem*, p. 60.

⁴² COMPARATO, Fábio Konder, op. cit., p. 359.

⁴³ *Ibidem*, p. 361.

⁴⁴ *Ibidem*, p. 360.

⁴⁵ BECHO, Renato Lopes. **Filosofia do Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 181.

2.1.1. O positivismo no direito tributário

O Direito Tributário, evidentemente, não ficou imune a influência do positivismo o qual influenciou por décadas o pensamento jurídico. Na realidade, a orientação dogmático-formal positivista tornou-se premissa epistemológica incontestável e monopolista durante anos⁴⁶. No dizer de Marco Aurélio Greco, com o início da Ditadura Militar no Brasil, ante o caráter autoritário do regime então em vigor, a seara tributária passou a repelir as questões substanciais tais como isonomia, desigualdades sociais e distribuição de renda. Nesse período os debates ficaram centrados na questão da hipótese de incidência e de sua formulação legal⁴⁷.

Como grande exemplo desse período está o livro “Hipótese de Incidência” de Geraldo Ataliba o qual trouxe para o âmbito tributário a ideia dos âmbitos de validade da norma jurídica propostos por Hans Kelsen⁴⁸. A citada obra é grande exemplo de uma dogmática tributária cujo objeto central era o conceito de tributo e a teoria da norma tributária, de modo que os estudos se centravam em dissecar a estrutura normativa e sistematizar os conceitos correlatos⁴⁹.

Assim, aflorou um direito tributário extremamente apegado às formas e descolado do aspecto interno das normas, havia uma idolatria da lei a qual colocava o texto legal absolutamente destacado do contexto em que foi produzido, dando ao texto vida própria⁵⁰. O direito tributário passou a ser visto apenas como expressão da soberania estatal, sem qualquer ideologia, de modo que o debate focava na legitimidade do fenômeno de tributar⁵¹. O centro de

⁴⁶ BICALHO, Guilherme Pereira Dolabella. **Extrafiscalidade Tributária: Pós-Modernidade e Legitimação do Estado Social Brasileiro**. Belo Horizonte: Arraes, 2014, p. 59.

⁴⁷ GRECO, Marco Aurelio. Crise do Formalismo no Direito Tributário Brasileiro. **Revista da Pgf**, Brasília, v. 1, n. 1, p.9-18, jan. 2011. Semestral. Disponível em: <<https://www.pgf.gov.br/centrais-de-conteudos/publicacoes/revista-pgfn/revista-pgfn/ano-i-numero-i/greco.pdf>>. Acesso em: 10 dez. 2018, 11-12.

⁴⁸ *Ibidem*, p. 12.

⁴⁹ BICALHO, Guilherme Pereira Dolabella. **Extrafiscalidade Tributária: Pós-Modernidade e Legitimação do Estado Social Brasileiro**. Belo Horizonte: Arraes, 2014, p. 63.

⁵⁰ GRECO, Marco Aurelio, *Idem*, p.11.

⁵¹ CALIENDO, Paulo. Neoconstitucionalismo e Direito Tributário. **Revista da Ajuris**, Porto Alegre, v. 40, n. 129, p.199-223, mar. 2013. Disponível em: <<http://www.ajuris.org.br/OJS2/index.php/REVAJURIS/article/view/313>>. Acesso em: 20 dez. 2019, p.216.

investigação passou a ser apenas semântico, o que levou a pragmática para escanteio⁵².

Os princípios que, à época, preocupavam os juristas, contudo, possuíam orientação clara: liberal-capitalista. Assim, a legitimidade das normas era aferida – com inspiração kelseniana – na regularidade formal da produção das normas⁵³. De modo que o resultado foi uma liberdade absoluta do contribuinte:

A prevalência da forma levou, da perspectiva da legalidade, à veiculação de praticamente quaisquer conteúdos desde que através de lei em sentido formal; e da perspectiva da liberdade de auto-organização ao surgimento de “montagens jurídicas” sem qualquer substância econômica, empresarial ou extra-tributária⁵⁴.

2.2. O Pós-positivismo, a virada kantiana e o neoconstitucionalismo

Com o fim da 2ª Guerra Mundial o positivismo passou a ser fortemente criticado e apontado como um dos grandes culpados pela ascensão do nazi-fascismo na Europa. Em 1945, por exemplo, Gustav Radbruch – importante jusfilósofo alemão - distribuiu na Universidade de Heidelberg circular intitulada “Cinco Minutos de Filosofia do Direito” na qual fazia duras críticas ao positivismo e o culpava exatamente pelo domínio nazista:

Esta concepção da lei e sua validade, a que chamamos Positivismo, foi a que deixou sem defesa o povo e os juristas contra as leis mais arbitrárias, mais cruéis e mais criminosas. Torna equivalentes, em última análise, o direito e a força, levando a crer que só onde estiver a segunda estará também o primeiro⁵⁵.

O horror da guerra e dos regimes totalitários levou a necessidade de renovação do próprio conceito de direito. De modo que a função deste perante a defesa da vida, da justiça, da liberdade, da justiça e da liberdade foi modificada. Hoje o Direito possui ligações fortes com a ética, exatamente em virtude da

⁵² BICALHO, Guilherme Pereira Dolabella. *Idem*, p. 65.

⁵³ COMPARATO, Fábio Konder, . **Ética: Direito, Moral e Religião no mundo moderno**. São Paulo: Companhia das Letras, 2006, p. 362.

⁵⁴ GRECO, Marco Aurelio, *Idem*, p.14.

⁵⁵ RADBRUCH, Gustav, *op. cit.*, 1979, p. 415.

necessidade de defender a condição humana ante autoritarismos e totalitarismos⁵⁶.

Foi com este espírito que surgiu o chamado pós-positivismo em contraposição a visão de que o direito existe sem ligação com a moral e com a justiça. Este 'movimento' esteve profundamente influenciado pela chamada virada kantiana a qual inspirada nas definições de direito e moral de Immanuel Kant provocou uma reaproximação entre ambos e daí emerge o chamado pós positivismo o qual consiste, na leitura de Luís Roberto Barroso:

A doutrina pós-positivista se inspira na revalorização da razão prática, na teoria da justiça e na legitimação democrática. Nesse contexto, busca ir além da legalidade estrita, mas não despreza o direito posto; procura empreender uma leitura moral da Constituição e das leis, mas sem recorrer a categorias metafísicas. No conjunto de ideias ricas e heterogêneas que procuram abrigo nesse paradigma em construção, incluem-se a reentronização dos valores na interpretação jurídica, com o reconhecimento de normatividade aos princípios e de sua diferença qualitativa em relação às regras; a reabilitação da razão prática e da argumentação jurídica; a formação de uma nova hermenêutica; e o desenvolvimento de uma teoria dos direitos fundamentais edificada sobre a dignidade da pessoa humana. Nesse ambiente, promove-se uma reaproximação entre o Direito e a ética⁵⁷.

Kant, ao estudar o conceito de direito e o conceito de moral, não os separou. O pensamento kantiano apenas distinguiu moral e direito os mantendo ligados⁵⁸.

O filósofo prussiano define o direito como “o conjunto das condições sob as quais o arbítrio de um pode conciliar-se com o arbítrio de outro segundo uma lei universal de liberdade”⁵⁹. Ou seja, para Kant, o conceito de Direito se pautava sobretudo na ideia de liberdade. No mesmo sentido, a moral também teria sua fundamentação pautada na ideia de liberdade⁶⁰.

⁵⁶ CAFFARO, Leonardo Mello. **O Pós-positivismo como expressão do Direito Ético**: O direito como experiência (historicidade da positivação) e legítimas expectativas de normatividade (comunicação normativa). São Paulo: All Print, 2017, p. 66-67.

⁵⁷ BARROSO, Luís Roberto. Grandes transformações do Direito contemporâneo e o pensamento de Robert Alexy. **Fórum Administrativo**, Belo Horizonte, v. 1, n. 200, p.9-17, out. 2017. Disponível em: <<http://www.editoraforum.com.br/wp-content/uploads/2018/01/artigo-luis-roberto-barroso.pdf>>. Acesso em: 28 fev. 2019, p. 10.

⁵⁸ LEITE, Flamarion Tavares, **10 Lições sobre Kant**. Petrópolis: Vozes, 2015, p. 97.

⁵⁹ KANT, Immanuel. **Metafísica dos Costumes**: Primeira Parte. Petrópolis: Vozes, 2013, p. 36.

⁶⁰ LEITE, Flamarion Tavares, *Idem*, p. 75.

Além disso, para entender o pensamento kantiano é preciso compreender a questão dos imperativos categóricos os quais constituem imperativos morais dos quais dispõe o homem em sua faculdade racional direcionada à ação a qual coexiste com a faculdade cognosciva⁶¹. Os imperativos categóricos apenas possuem sentido caso o homem seja livre em seu agir. Logo, a autonomia da vontade passa a ser o “princípio de todas as leis morais e dos deveres que a elas se conformam”⁶².

Os imperativos categóricos da filosofia kantiana decorrem da ideia de que as ações humanas são condicionadas de forma subjetiva e que a determinação dessa vontade decorre de um princípio objetivo o qual constitui um mandamento, um imperativo⁶³ o qual foi assim definido:

(...) os imperativos são apenas fórmulas para se expressar a relação das leis objetivas da vontade em geral com a imperfeição subjetiva da vontade deste ou daquele ser racional – por exemplo da vontade humana⁶⁴.

Kant subdividiu os imperativos em hipotéticos os quais representavam aqueles ligados a necessidade de uma ação como meio para se alcançar algo; e em categóricos - que interessam ao presente estudo – e, que constituem aqueles que apresentam uma ação como objetivamente necessária para si mesma, sem relação com qualquer propósito. Seriam aqueles ligados a uma ação boa em si⁶⁵.

Agir de acordo com o imperativo categórico significa “agir segundo a máxima da qual se possa querer que se torne uma lei universal”⁶⁶ de modo que independentem as condições existentes, sempre a partir dele haverá uma lei à máxima da ação deve estar conforme.

⁶¹ *Ibidem*, p. 55-56.

⁶² *Ibidem*, p. 60.

⁶³ KANT, Immanuel. **Fundamentação da Metafísica dos Costumes**. São Paulo: Martin Claret, 2018, p. 54.

⁶⁴ *Ibidem*, p. 55.

⁶⁵ *Ibidem*, p. 55.

⁶⁶ *Ibidem*, p. 63.

Assim é que direito e moral embora distintos, procuram, para Kant, garantir a liberdade dos homens⁶⁷. De modo que o agir conforme o direito constitui uma exigência ética⁶⁸.

Contudo, embora seja inegável que o conceito kantiano de imperativo categórico no qual se funda a ideia de direito e moral se assenta na ideia de liberdade, nessa não se finda. E, a chamada “virada kantiana” tomando como base as teorias acima expostas, em especial a partir da década de 70, passou a incluir no imperativo categórico, além da ideia de liberdade, a ideia de justiça⁶⁹.

Radbruch, também influenciado pelo pensamento kantiano, já advogava que a ideia de direito não poderia ser distinta da ideia de justiça⁷⁰ e esta poderia ser definida pela sua forma primitiva, qual seja, a justiça distributiva⁷¹.

No mesmo esteio, surgiram autores como John Rawls o qual defendia que uma sociedade bem ordenada era aquela regulada por uma concepção pública de justiça, sendo esta a “primeira virtude das instituições sociais”⁷² como um dos princípios de justiça que:

[...] cada pessoa deve ter um direito igual ao mais abrangente sistema de liberdades básicas iguais que seja compatível com um sistema semelhante de liberdades para outras⁷³.

Sob essas influências surgiu o chamado neoconstitucionalismo que teve como sua maior expressão no Brasil, a Constituição Federal de 1988 a qual reinaugurou a democracia após mais de 20 anos de Ditadura Civil-Militar. De modo que uma das grandes preocupações da época era exatamente assegurar direitos os quais haviam sido negados durante os intitulados anos de chumbo.

Por essa razão, a Constituição Federal de 1988 consagrou diversos princípios e objetivos em seu texto. Assim, representou verdadeira substituição

⁶⁷ LEITE, Flamarion Tavares, *op. cit.*, p. 75, p. 62.

⁶⁸ *Ibidem*, p. 97.

⁶⁹ TORRES, Ricardo Lobo. Ética e Justiça Tributária. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio. **Direito Tributário**: Estudos em homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998. P. 177.

⁷⁰ RADBRUCH, Gustav, *op. cit.*, p. 86.

⁷¹ *Ibidem*, p. 90.

⁷² RAWLS, John. **Uma Teoria da Justiça**. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 3-5.

⁷³ *Ibidem*, p.64.

do modelo positivista baseado em regras por outro cujos alicerces estão fincados em um sistema de direitos fundamentais em torno da ideia de dignidade da pessoa humana⁷⁴.

As características do neoconstitucionalismo podem ser divididas em dois grupos, conforme lição da professora Ana Paula de Barcelos, quais sejam, o dos elementos metodológicos-formais e o dos elementos materiais⁷⁵.

No que diz respeito aos aspectos metodológico-formais são três as premissas sobre as quais se funda o neoconstitucionalismo. A primeira delas é a normatividade do texto constitucional que garante a este tanta imperatividade quanto as demais normas legais. Em seguida, se entende a Constituição como superior a todas as outras normas que compõem a ordem jurídica. E, por fim, que os demais ramos do direito devem ser interpretados conforme o que dispõe a Constituição uma vez que esta possui centralidade nos sistemas jurídicos⁷⁶.

A ideia de imperatividade do texto constitucional extrai-se da obra de Konrad Hesse o qual entendia que a Constituição intende modificar a realidade:

Ela logra despertar 'a força que reside na natureza das coisas', tornando-a ativa. Ela própria converte-se em força ativa que influi e determina a realidade política e social. Essa força impõe-se de forma tanto mais efetiva quanto mais ampla for a convicção sobre a inviolabilidade da Constituição, quanto mais forte mostrar-se essa convicção entre os principais responsáveis pela vida constitucional. Portanto, a intensidade da força normativa da Constituição, apresenta-se, em primeiro plano, como uma questão de vontade normativa, de vontade de Constituição (Wille zur Verfassung)⁷⁷.

Tais características metodológicas-formais do neoconstitucionalismo e, em especial a ideia de força normativa da Constituição levaram ao

⁷⁴ GIOTTI, Daniel. Solidariedade, moralidade e eficiência como critérios de justiça tributária. In: FUX, Luiz; QUEIROZ, Luís César Souza de; ABRAHAM, Marcus. **Tributação e Justiça Fiscal**. Rio de Janeiro: Gz, 2014, p. 150.

⁷⁴ CALIENDO, Paulo. Neoconstitucionalismo e Direito Tributário. **Revista da Ajuris**, Porto Alegre, v. 40, n. 129, p.199-223, mar. 2013. Disponível em: <<http://www.ajuris.org.br/OJS2/index.php/REVAJURIS/article/view/313>>. Acesso em: 20 dez. 2019, p. 201.

⁷⁵ DE BARCELOS, Ana Paula. Neoconstitucionalismo, direitos fundamentais e controle das políticas públicas. **Revista de direito administrativo**, v. 240, p. 83-105, 2005, p. 84.

⁷⁶ *Ibidem*, p. 84.

⁷⁷ HESSE, Konrad. **A força normativa da Constituição**. Sergio Antonio Fabris Editor: Porto Alegre, 1991, p. 24.

condicionamento da validade e do sentido das demais normas do ordenamento jurídico aos valores e fins aduzidos no texto constitucional⁷⁸.

Quanto aos aspectos materiais, estes são dois. O primeiro corresponde a consagração de valores e de escolhas políticas, em especial aquelas relacionadas a dignidade humana e aos direitos fundamentais. E a segunda diz respeito à amplificação de conflitos específicos e gerais entre as opções feitas dentro do sistema constitucional. Tais conflitos correspondem as colisões entre os direitos fundamentais consagrados⁷⁹.

2.2.1. O direito tributário no contexto da virada kantiana, e do neoconstitucionalismo

O direito tributário, por constituir uma ordem jurídica parcial⁸⁰ – assim como os demais ramos do direito - também passou por transformações com a virada kantiana e com o chamado neoconstitucionalismo.

Pelo fato de a ordem jurídica ter passado a ser regida sobretudo por princípios e valores, o debate tributário foi modificado. A reaproximação do direito com a moral levou temas como a justiça tributária e a justiça fiscal ao centro nas discussões e nas preocupações dos juristas. Assim como o imperativo categórico foi reformulado para abarcar o conceito de justiça ao lado da liberdade, o debate jurídico tributário passou a se preocupar não só com proteção da liberdade dos contribuintes, mas também com questões de justiça e de direitos fundamentais.

Ao inserir a regra da justiça ao imperativo categórico, antes composto apenas pela liberdade, a virada kantiana acarretou na positivação da norma ética, trouxe equilíbrio entre justiça e direitos e, na seara tributária, projetou uma ética tributária, trazendo efetividade ao mínimo ético e uma ideia de justo à perspectiva orçamentária⁸¹.

⁷⁸ BARROSO, Luís Roberto, *op. cit.*, p. 12-13.

⁷⁹ DE BARCELOS, Ana Paula. Neoconstitucionalismo, direitos fundamentais e controle das políticas públicas. **Revista de direito administrativo**, v. 240, p. 83-105, 2005, p. 84-87.

⁸⁰ TIPKE, Klaus. Sobre a Unidade da Ordem Jurídica Tributária. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio. **Direito Tributário: Estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 60.

⁸¹ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**, vol II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 05.

O neoconstitucionalismo e, ainda mais, a doutrina dos direitos humanos levou o centro do debate tributário para o contribuinte enquanto homem, deslocando o eixo que pendia para o tributo em si⁸².

Nesse contexto, surgem as obras dos professores Klaus Tipke e Paul Kirchhof como alguns dos maiores representantes da virada kantiana em matéria tributária. No Brasil, contudo, tais questões demoraram a aflorar eis que havia ainda forte influência do positivismo⁸³. Uma das poucas vozes a abordar o assunto foi o jurista Ricardo Lobo Torres conforme adiante será tratado.

2.3. A moral tributária

Logo, no esteio da chamada virada kantiana, surge o conceito de moralidade tributária. O mais importante e notório estudo sobre o assunto é do alemão Klaus Tipke que escreveu um livro intitulado “Moral Tributária: do Estado e dos Contribuintes”. Tipke, visivelmente influenciado pela virada kantiana, buscou estudar aquilo que chamou de “Teoria do agir moral-impositivo dos Poderes Públicos – o Legislativo, o Executivo e o Judiciário – assim como do agir moral-tributário do Contribuinte”⁸⁴.

A moral tributária, portanto, possui duas vertentes: a do Estado e aquela vinculada ao agir moral dos contribuintes. Esta diz respeito, em apertada síntese, ao dever de pagar tributos, a economia do imposto ou ao desejo de pagar a menor quantia possível⁸⁵. Enquanto a moral do Estado, em suas variadas vertentes (do Executivo, do Legislativo e do Judiciário) diz respeito ao atendimento a Justiça e, portanto, aos valores e princípios constitucionais⁸⁶. Embora ambas estejam possivelmente conectadas⁸⁷, o estudo deve ser feito em separado em um primeiro momento.

⁸² BECHO, Renato Lopes. **Filosofia do Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 312.

⁸³ TORRES, Ricardo Lobo. Ética e Justiça Tributária. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio. **Direito Tributário: Estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 177-178.

⁸⁴ TIPKE, Klaus. **Moral tributária do estado e dos contribuintes**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2012, p. 7

⁸⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**, vol II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 27.

⁸⁶ TIPKE, Klaus. **Moral tributária do estado e dos contribuintes**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2012, p. 13-15.

⁸⁷ *Ibidem*, p. 112.

No presente trabalho o enfoque maior será na questão da moral do Estado, uma vez que, objetiva-se estudar a observância da moral tributária por parte do ente detentor do poder de tributar na concessão de incentivos fiscais, bem como a possibilidade de o Judiciário realizar o controle desse instrumento a partir da moral tributária.

2.3.1. A moral tributária do Estado

2.3.1.1. Moral tributária do Estado enquanto detentor do poder de tributar

No esteio da já analisada virada kantiana, ou seja, influenciado pela reaproximação entre direito e moral, Klaus Tipke, professor da Universidade de Colônia na Alemanha, em seu “Moral Tributária do Estado e dos Contribuintes” trouxe valiosa contribuição ao estudar a moralidade, em especial, com vistas a concretização da justiça.

Embora alguns possam afirmar à primeira vista que a moralidade tributária seria algo por demais abstrato e até mesmo não-jurídico, “os estudos de Klaus Tipke não pretendem ser algo metafísico estranho à prática”⁸⁸.

Um dos pressupostos do Estado de Direito é que tudo o que possível ocorra com justiça⁸⁹. Este é um dos pontos de partida sobre o qual se desenvolve a teoria construída por Tipke. A justiça, na visão dele, corresponde *a priori*, em algo abstrato, embora fundamental. Contudo, são os princípios fundamentais e seus derivados que formatam “a arquitetura da Justiça”⁹⁰.

A justiça aqui – a qual é uma palavra porosa, que não possui um significado uno – deve ser entendida no sentido aristotélico mais próximo da justiça distributiva. Para Aristóteles “a distribuição era justa quando atribuía a cada um aquilo que lhe era devido, na medida dos seus méritos”⁹¹.

⁸⁸ SANTIAGO, Júlio César. Moralidade Tributária: um projeto de estudos para fundamentação da tributação no Brasil. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**, Rio de Janeiro, v. 3, n. 3, p.1-45, dez. 2015. Disponível em: <<http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/15588/11823>>. Acesso em: 03 nov. 2017, p. 33.

⁸⁹ TIPKE, Klaus. **Moral tributária do estado e dos contribuintes**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2012, p. 13.

⁹⁰ *Ibidem*, p. 15-16.

⁹¹ GRUPENMACHER, Betina Treiger. Moralidade e Capacidade Contributiva. In: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo; OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de; MACEDO, Marco Antonio

Então, nesse contexto, a justiça se traduziria na seara tributária na “igualdade na distribuição da carga tributária”⁹² a qual decorre do princípio da igualdade, imperativo categórico de quase todas as constituições e que prescreve igualdade de direitos e deveres a todos os cidadãos⁹³, conforme lição de Victor Uckmar. E, sua expressão maior seria o princípio da capacidade contributiva, uma vez que:

O princípio da capacidade contributiva é o único princípio fundamental, que é adequado a todos os direitos fundamentais de Constituições de Estados de Direito Social. É também em geral aceito como apropriado. Ninguém deseja ser onerado mais gravosamente do que outros nas mesmas condições econômicas; mas a mesma preocupação deve ele então também reconhecer nos outros⁹⁴.

A capacidade contributiva seria então o princípio que deveria reger a tributação, ao lado do princípio da igualdade, do qual decorre. Assim, estaria atendida a exigência de justiça tributária trazida para o centro do debate com a virada kantiana uma vez que a justiça tributária é também justiça distributiva⁹⁵ a qual pode ser definida, em linhas gerais, conforme famoso trecho da Oração aos Moços de Ruy Barbosa:

A regra da igualdade não consiste senão em quinhoar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desiguam. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade⁹⁶.

A moral do Estado, portanto, em especial aquela ligada ao Poder Legislativo confunde-se com a teoria da justiça fiscal eis que impõe a elaboração

Ferreira. **Direitos Fundamentais e Estado Fiscal**: Estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. Salvador: Juspodivm, 2019. p. 469-483, p. 476.

⁹² TIPKE, Klaus. **Moral tributária do estado e dos contribuintes**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2012, p. 16.

⁹³ UCKMAR, Victor. **Principios Comunes del Derecho Constitucional Tributario**. Bogotá: Editorial Temis S.A., 2002, p. 59.

⁹⁴ TIPKE, Klaus. **Moral tributária do estado e dos contribuintes**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2012, p. 20-21.

⁹⁵ TORRES, Ricardo Lobo. Ética e Justiça Tributária. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio. **Direito Tributário**: Estudos em homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998, p. 185.

⁹⁶ BARBOSA, Rui. **Oração aos moços**. Rio de Janeiro: Fundação Casa de Rui Barbosa, 1997. Disponível em: <http://www.casaruibarbosa.gov.br/dados/DOC/artigos/rui_barbosa/FCRB_RuiBarbosa_Oracao_aos_mocos.pdf>. Acesso em: 24 fev. 2019, p. 26.

de um direito tributário em conformidade com os direitos fundamentais e com a ideia de justiça⁹⁷.

O valor justiça historicamente possui relevância na seara tributária juntamente com a questão da eficiência econômica. Assim, os sistemas tributários deveriam ser eficientes – do ponto de vista econômico – e justos. E essa justiça, tradicionalmente, se traduz na ideia de que a tributação deve ser a mesma para pessoas na mesma situação e menos gravosa para pessoas em situação desigual. Desse modo, aqueles que defendem determinada política tributária baseada na eficiência e no crescimento econômico devem alicerçar sua posição também com argumentos morais que justifiquem a sobreposição desses valores sobre outros, tais como a justiça⁹⁸.

Na doutrina italiana, Franco Gallo, ao estudar o que chamou de ética fiscal, aduz, por sua vez, que, em um contexto de desigualdades sociais e econômicas extremas, os tributos, do ponto de vista moral, devem ser vistos como instrumento de redução da desigualdade através da distribuição dos encargos públicos e não apenas como o custo dos direitos⁹⁹. Ademais, a cobrança de tributos é instrumento dos mais importantes e eficientes na desejada e urgente redistribuição de riquezas¹⁰⁰.

Com a superação do positivismo, o qual levou para longe do Direito preocupações com a ética e com moral, as instituições jurídicas devem perseguir ideais como liberdade, igualdade e solidariedade, tendo, no entanto, a justiça como valor supremo. E, nesse diapasão, o tributo deve ser entendido também como uma instituição jurídica e, não apenas como uma prestação pecuniária¹⁰¹.

⁹⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**, vol II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 27.

⁹⁸ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **The myth of ownership: Taxes and justice**. Oxford: Oxford University Press, 2002, p. 12.

⁹⁹ GALLO, Franco. **Las Razones del Fisco: Ética y justicia em los tributos**. Madrid: Marcial Pons, 2011, p. 40.

¹⁰⁰ GRUPENMACHER, Betina Treiger. Moralidade e Capacidade Contributiva. In: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo; OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de; MACEDO, Marco Antonio Ferreira. **Direitos Fundamentais e Estado Fiscal: Estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres**. Salvador: Juspodivm, 2019. p. 469-483, p. 477.

¹⁰¹ SANTIAGO, Júlio César. **Solidariedade: como legitimar a tributação?**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 16.

No contexto brasileiro, então, a moral tributária possui absoluta relevância. Em especial quando observados os objetivos fundamentais da República, encartados no art. 3^a do texto Constitucional. Entre eles estão a construção de uma sociedade livre, justa e solidária e a erradicação da pobreza e da marginalização. Não se poderia cogitar o adimplemento destes objetivos sem uma tributação justa, pautada na capacidade contributiva e, portanto, em conformidade com a moralidade tributária.

No artigo 1^a da Constituição estão dispostos os fundamentos da república, quais sejam, a soberania, a cidadania, a dignidade da pessoa humana, os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa e o pluralismo político. Estes são, então, os pontos de partida das ações governamentais e das relações privadas¹⁰²

Assim, as ações governamentais devem ter como ponto de partida o que está disposto no art. 1^o e como ponto de chegada os objetivos encartados no art. 3^o. Por isso, não se poderia cogitar de uma tributação apoiada em princípios distintos da igualdade e da capacidade contributiva, seu corolário.

2.3.1.2. O conteúdo do princípio da igualdade

A Constituição Federal de 1988 traz em seu artigo 5^o um extenso rol de direitos, garantias e princípios. Muitos aduzem que seria este o artigo mais importante de todo o longo texto constitucional. Seria possível dizer ainda que o art. 5^o e todas as garantias e direitos nele enunciados e, em especial o princípio da igualdade, são, de certa forma, decorrência da consagração no artigo 1^o de fundamentos como a dignidade da pessoa humana.

Na ordem jurídica brasileira o princípio da dignidade da pessoa humana se propaga em três vertentes (das quais duas serão essenciais para o tema abordado na presente dissertação):

[...] a) reverência à igualdade entre os homens (art. 5^o, I, CF); b) impedimento à consideração do ser humano como objeto, degradando-se a sua condição de pessoa, a implicar a observância de prerrogativas

¹⁰² SCAFF, Fernando Facury. Como a Sociedade Financia o Estado para a Implementação dos Direitos Humanos no Brasil. In: SCAFF, Fernando Facury. **Constitucionalismo, Tributação e Direitos Humanos**. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 3-4.

de direito e processo penal, na limitação da autonomia da vontade e no respeito aos direitos da personalidade, entre os quais estão inseridas as restrições à manipulação genética do homem; c) garantia de um patamar existencial mínimo¹⁰³.

O princípio da igualdade encontra-se presente já no caput do artigo 5º e indica que todos são iguais perante a lei, sendo vedada qualquer distinção. Embora tal dicção tenha suas origens ainda no Estado Liberal, para compreendê-lo é preciso também entender que fatores foram trazidos pela concepção de Estado Social.

No Estado Liberal a igualdade era desprestigiada quando confrontada com a liberdade. Aquela existia de modo muito limitado e quase que apenas formal¹⁰⁴. No Estado Social, contudo, a igualdade tomou nova forma e passou a ser uma das pedras angulares pois na passagem de uma forma de Estado para a outra, embora a dicção constitucional tenha permanecido intocada, houve uma virada interpretativa. A igualdade passou a vincular o legislador, impedindo este de elaborar leis em que o igual fosse tratado de forma desigual e que o desigual fosse tratado de forma igual¹⁰⁵. No mesmo sentido:

A Lei não deve ser fonte de privilégios ou de perseguições, mas instrumento regulador da vida social que necessita tratar equitativamente todos os cidadãos. Este é o conteúdo político-ideológico absorvido pelo princípio da isonomia e juridicizado pelos textos constitucionais em geral, ou de todo modo assimilado pelos sistemas normativos vigentes.

Em suma: dúvida não padece que, ao se cumprir uma lei, todos os abrangidos por ela hão de receber tratamento parificado. Sendo, ainda, que ao próprio ditame legal é interdito deferir disciplinas diversas para situações equivalentes¹⁰⁶.

¹⁰³ NOBRE JÚNIOR, Edilson Pereira. O direito brasileiro e o princípio da dignidade da pessoa humana. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, v. 145, n. 37, p.185-196, mar. 2000. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/568/r145-19.pdf?sequence=4>>. Acesso em: 20 jan. 2019, p. 187.

¹⁰⁴ BONAVIDES, Paulo. O princípio da igualdade como limitação à atuação do Estado. **Revista Brasileira de Direito Constitucional**, v. 2, n. 1, p. 209-223, 2003, p. 217.

¹⁰⁵ *Ibidem*, p. 221.

¹⁰⁶ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. São Paulo: Malheiros, 2015, p.10.

Assim, o princípio da igualdade passou a ser uma garantia à ação Estado¹⁰⁷ eis que a própria lei e o próprio legislador passaram a ser destinatários da norma¹⁰⁸.

Contudo, seria necessário ainda precisar o conteúdo desse princípio o qual à primeira vista sempre parece conectado à ideia de justiça. Contudo, seu conteúdo deve ser analisado tendo em vista uma verdadeira evolução filosófica.

2.3.1.2.1. Considerações sobre a evolução do conteúdo da igualdade

No liberalismo clássico, a igualdade era vista em duas vertentes. Na primeira delas havia uma bifurcação na qual parte dos liberais – denominados de formalistas - viam a igualdade sem conteúdo próprio de modo que estava inserida no conceito de liberdade e de legalidade. A outra parte defendia a igualdade como “aspectos formais e isonômicos da ausência de constringimento estatal”¹⁰⁹.

Para a segunda vertente do liberalismo clássico, composta pelos igualitaristas, a igualdade se misturava com o conceito de justiça, embora a importância da liberdade fosse maximizada¹¹⁰.

Com o advento do Estado Social, o conteúdo do princípio da igualdade sofreu reformulações embora perdurasse ainda a divisão entre os formalistas – os quais definiram a igualdade como igualdade diante da lei – e os igualitaristas¹¹¹. Estes – que se constituíram como a corrente majoritária - defendiam que a igualdade seria conceituada como igualdade na lei ou, em outras palavras, em igualdade material, não sendo suficiente a mera igualdade formal¹¹². Tal posição se justifica tendo em vista o Estado ter assumido uma postura protagonista.

¹⁰⁷BONAVIDES, Paulo. O princípio da igualdade como limitação à atuação do Estado. **Revista Brasileira de Direito Constitucional**, v. 2, n. 1, p. 209-223, 2003, p. 219.

¹⁰⁸MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. São Paulo: Malheiros, 2015, p.9.

¹⁰⁹TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**, vol II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 144.

¹¹⁰ *Ibidem*, p. 144.

¹¹¹ *Ibidem*, p. 144.

¹¹² *Ibidem*, p. 145.

Por derradeiro, é possível apontar as posições proeminentes no chamado liberalismo social donde emergiu o Estado Democrático de Direito¹¹³. Nessa quadra histórica os formalistas passam a defender a igualdade como igualdade de oportunidades, evidenciando o binômio igualdade-liberdade. Na perspectiva igualitarista a igualdade se consubstancia na igualdade de resultados em contraposição a igualdade de oportunidades defendida pelos formalistas¹¹⁴.

2.3.1.2.2. O princípio da igualdade no direito tributário: a capacidade contributiva

No direito tributário o princípio da igualdade se traduz na “igualdade na distribuição da carga tributária”¹¹⁵ de modo que sua expressão nessa ordem jurídica específica é o princípio da capacidade contributiva. Este, por sua vez, também se encontra consagrado no texto da Constituição Federal de 1988 no artigo 145, §1º.

Victor Uckmar lecionava que do ponto de vista tributário, o princípio da igualdade possuía dois sentidos:

[...] a) em sentido jurídico, como paridade de posições, excluindo os privilégios de classe, de raça e de religião, de maneira que os contribuintes se encontrem em iguais circunstâncias e postos diante de um mesmo regime fiscal.

b) Em sentido econômico seria a obrigação de contribuir com as despesas públicas em igual medida, entendido em termos de sacrifício de acordo com a capacidade contributiva de cada um¹¹⁶. (tradução nossa)

Assim, é preciso compreender que a capacidade contributiva encontra seu fundamento na conjugação da ideia de garantia de um patamar mínimo

¹¹³ *Ibidem*, p. 146.

¹¹⁴ *Ibidem*, p. 149.

¹¹⁵ TIPKE, Klaus. **Moral tributária do estado e dos contribuintes**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2012, p. 16.

¹¹⁶ UCKMAR, Victor. **Principios Comunes del Derecho Constitucional Tributario**. Bogotá: Editorial Temis S.A., 2002, p. 59: “a) *Em sentido jurídico, como paridad de posiciones, excluyendo los privilegios de clase, de raza y de religión, en manera que los contribuyentes se encuentren en iguales circunstancias y puestos ante un mismo régimen fiscal.* b) *En sentido económico es la obligación de contribuir a las cargas públicas en igual medida, entendido en términos de sacrificio y como se verá seguidamente en relación con la capacidad contributiva de cada uno.*”

existencial e na ideia de igualdade, as quais, conforme vimos acima são desdobramentos da consagração do princípio da dignidade humana.

Isto ocorre, pois, o princípio da capacidade contributiva dispõe que cada um deve contribuir apenas na proporção de sua capacidade econômica de modo que as despesas públicas sejam divididas de forma proporcional a riqueza de cada um¹¹⁷. Klaus Tipke já definia a capacidade contributiva de forma bastante alinhada a ideia de mínimo existencial:

[...] deve-se assim definir o princípio: Cada qual deve pagar impostos de conformidade com o montante de sua renda, desde que este ultrapasse o mínimo existencial e não deva ser empregado para obrigações privadas inevitáveis¹¹⁸.

Assim, é possível notar que a capacidade contributiva tem como um de seus pressupostos o respeito ao mínimo existencial. Ademais, o Estado Social busca a redução das desigualdades e tributar adentrando no mínimo existencial apenas serviria para acentuar a pobreza¹¹⁹. Através dele, então, nenhum tributo pode adentrar no mínimo existencial¹²⁰. E ainda, conforme lição de Klaus Tipke, o princípio da capacidade contributiva se revela como uma regra de prudência eis que “querer coletar onde nada existe não é inteligente”¹²¹.

2.3.1.2.3. O mínimo existencial e a capacidade contributiva

A conceituação do que viria a ser o mínimo existencial, contudo, é intrincada e revela alguns problemas, em especial pois – ao menos no caso brasileiro – não há definição constitucional ou legal. No entanto, há quem o

¹¹⁷ ZILVETI, Fernando Aurelio. Capacidade Contributiva e Mínimo Existencial. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio. **Direito Tributário: Estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 38.

¹¹⁸ TIPKE, Klaus. **Moral tributária do estado e dos contribuintes**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2012, p. 21.

¹¹⁹ ZILVETI, Fernando Aurelio. Capacidade Contributiva e Mínimo Existencial. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio. **Direito Tributário: Estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 45.

¹²⁰ TIPKE, Klaus. Sobre a Unidade da Ordem Jurídica Tributária. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio. **Direito Tributário: Estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 65.

¹²¹ TIPKE, Klaus. **Moral tributária do estado e dos contribuintes**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2012, p. 22.

defina como as condições para o exercício da liberdade¹²², sendo este entendido como a possibilidade de se fazer escolhas as quais apenas se mostram possíveis quando presentes determinados pressupostos materiais¹²³.

O mínimo existencial seria, então, “um direito às condições mínimas de existência humana digna que não pode ser objeto de intervenção do Estado e que ainda exige prestações estatais positivas”¹²⁴. Desse modo, é possível afirmar que sem a preservação do mínimo existencial não há como falar em liberdade, eis que aquele é esteio desta.

Paul Kirchhof, partindo de uma concepção mais liberal, preocupado com a proteção da propriedade em análise da legislação alemã concluiu:

Partindo-se da perspectiva constitucional da garantia do uso individual do patrimônio, tem-se como resultado imediato a absoluta impossibilidade de tributação dos rendimentos do titular de direitos fundamentais necessários para fazer frente às necessidades vitais pessoais e familiares, de acordo com o artigo 6, inciso 1, LF. Em regra, são os rendimentos que cobrem os gastos com o mínimo existencial; a garantia ao mínimo existencial protege, acima de tudo, a função primária da renda, qual seja, a de assegurar os meios de subsistência para o contribuinte e sua família, aliviando as prestações devidas pelo Estado Social. As necessidades existenciais básicas, dessa forma, constroem o limite constitucional inferior para a intervenção por meio do imposto de renda¹²⁵.

Na linha dos influenciados pela virada kantiana, Ricardo Lobo Torres, afirma que o mínimo existencial constitui um limite a capacidade contributiva o qual:

[...] está em simetria com a proibição de excesso, fundada também na liberdade: enquanto esta impede a tributação além da capacidade contributiva, a imunidade do mínimo vital protege contra a incidência fiscal aquém da aptidão para contribuir¹²⁶.

¹²² TORRES, Ricardo Lobo. O Mínimo Existencial e os Direitos Fundamentais. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 1, n. 177, p.29-49, jul. 1989, p. 30.

¹²³ BUFFON, Marciano. **Tributação e Dignidade Humana**: entre os direitos e deveres fundamentais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 27.

¹²⁴ TORRES, Ricardo Lobo. A Cidadania Multidimensional na Era dos Direitos. In: TORRES, Ricardo Lobo. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 266.

¹²⁵ KIRCHHOF, Paul. **Tributação no Estado Constitucional**. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 71.

¹²⁶ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**, vol II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 144.

Por outro lado, críticos do liberalismo econômico criticam a ideia do mínimo existencial ligado apenas à ideia individualista de garantia mínima dado pelo Estado para o exercício das liberdades. Nesse sentido, aponta Gilberto Bercovici que:

Alguns dos mais influentes dentre os autores que defendem o mínimo existencial partem de uma perspectiva liberal e individualista de garantia mínima pelo Estado de condições de existência humana para o exercício das liberdades. Estes autores, equivocadamente, excluem ou limitam a presença dos direitos econômicos e sociais como fundamento deste mínimo existencial. Aliás, é curioso notar como nossos liberais se utilizam tranquilamente, embora de modo velado, sem muitas referências explícitas, do discurso conservador e fascizante de Carl Schmitt para afirmarem categoricamente que direitos sociais não são direitos fundamentais. Estes autores defendem o mínimo existencial como proteção negativa em relação à intervenção do Estado e, ao mesmo tempo, como algo garantido pelas prestações estatais por meio de políticas públicas focalizadas, não-universalizantes. Afinal, as políticas públicas para efetivação dos direitos sociais são entendidas como não obrigatórias. E mais: afirmam também que a extensão da lógica dos direitos de liberdade aos direitos sociais fatalmente conduziria à ingovernabilidade.¹²⁷

Assim, é possível pensar também no mínimo existencial, a partir da solidariedade, na perspectiva da inclusão social, abarcando, portanto, tanto a construção de um sistema tributário mais justo quanto a evolução dos direitos sociais¹²⁸.

No entanto, do ponto de vista tributário, é, pois, possível cravar que, no esteio da proteção à dignidade humana, o limite mínimo da capacidade contributiva é o mínimo existencial, enquanto o limite máximo é a proibição da cobrança de tributo com efeito de confisco¹²⁹.

O princípio da capacidade contributiva é crucial para a proteção do mínimo existencial eis que constitui proteção do cidadão ante a sede estatal de recursos.

¹²⁷ BERCOVICI, Gilberto. Constituição econômica e dignidade da pessoa humana. **Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo**, v. 102, p. 457-467, 2007. P. 460-461.

¹²⁸ SANTIAGO, Júlio César. **Solidariedade: como legitimar a tributação?**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 113-114.

¹²⁹ GRUPENMACHER, Betina Treiger. Moralidade e Capacidade Contributiva. In: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo; OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de; MACEDO, Marco Antonio Ferreira. **Direitos Fundamentais e Estado Fiscal: Estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres**. Salvador: Juspodivm, 2019. p. 469-483, p. 480.

Da mesma forma, possui importância ímpar para a construção de um sistema tributário em harmonia com os fundamentos e objetivos da República.

2.3.1.2.4. A capacidade contributiva e a virada kantiana: os novos olhares do pós-positivismo e a solidariedade

A virada kantiana, conforme vimos, reaproximou o direito e a moral (ou a ética) de modo que transformou as bases sobre as quais se assentavam os ordenamentos jurídicos. E, dessa maneira, trouxe para o centro do debate a questão da justiça.

Do ponto de vista extra jurídico e do ponto de vista moral o princípio da igualdade significa justiça tributária¹³⁰. E, no contexto da virada kantiana tornou-se o “princípio fundamental da imposição justa”¹³¹ e, por isso, deve ser realizado até as últimas consequências:

[...] ele marca o Direito Tributário da mesma forma pela qual o princípio da autonomia privada marca o Direito Civil. Com essa função demarcadora de Ramo do Direito desempenha o princípio da capacidade contributiva o papel de princípio básico do Direito Tributário; isto conduz a um sistema de princípios jurídicos, que concretizam o princípio da capacidade contributiva e por meio disso consubstanciam um dogmaticamente verificável Ordenamento do Direito Tributário. Da categoria de um princípio jurídico da mais elevada hierarquia de princípios segue-se sua necessidade de concretização: através de subprincípios, atos legislativos, judicatura e dogmática científica é o princípio da capacidade contributiva realizado até a última consequência tributária ou ainda (por exemplo frente às normas de finalidade social) retirado. [...] ele fornece o ético-juridicamente sensato valor indicativo, que para o ordenamento do Direito Tributário não é menos necessário do que a autonomia privada para o ordenamento do Direito Civil. Para o princípio da capacidade contributiva não existe nenhuma alternativa de um mais apropriado princípio fundamental: existe somente a alternativa da indigência de princípios fundamentais¹³².

Assim, o princípio da capacidade contributiva ganhou relevância central na seara tributária, devendo, em atendimento a moralidade tributária, pautar a atividade do Estado enquanto detentor do poder de tributar.

¹³⁰ UCKMAR, Victor. op. cit. , p. 66.

¹³¹ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito Tributário: (Steuerrecht)**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008, p. 200-201.

¹³² *Ibidem*, p. 201-202.

Não obstante a centralidade obtida, é importante no contexto da virada kantiana também o debate sobre a legitimação da capacidade contributiva a qual passou a se fundar na solidariedade e no benefício¹³³.

O benefício constitui, conforme lição de Ricardo Lobo Torres, “o fundamento ético da tributação” pois não se pode cogitar a cobrança de impostos sem a respectiva contrapartida estatal que deve consistir na garantia dos direitos fundamentais e sociais¹³⁴.

Nesse particular é possível realizar uma ponte à teoria do dever fundamental de pagar impostos, elaborada com maestria por Casalta Nabais. O citado autor coloca o pagamento de tributos como condição para a existência e funcionamento do Estado e do conseqüente reconhecimento e garantia dos direitos fundamentais¹³⁵.

Na teoria do benefício, contudo, o critério de diferenciação dos contribuintes seria exatamente o que e quanto recebem do Estado em forma de “benefício”¹³⁶. A teoria, como se vê, é inspirada nos ideais de justiça comutativa¹³⁷.

Já a solidariedade impõe que a carga tributária seja maior sobre os ricos, menor sobre os pobres e dispensada para aqueles que se encontram abaixo de um determinado nível considerado mínimo. Esta constitui: “[...] um valor moral legitimador, que fundamenta a capacidade contributiva e que sinaliza para a necessidade da correlação entre direitos e deveres fiscais”¹³⁸.

¹³³ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**, vol II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 305.

¹³⁴ *Ibidem*, p. 312-313.

¹³⁵ NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. Coimbra: Almeidina, 2004, p. 59.

¹³⁶ PESSÔA, Leonel Cesarino. O princípio do benefício como critério de justiça tributária: as diferentes interpretações. In: XVII Encontro Preparatório para o Congresso Nacional do CONPEDI, 2008, Salvador. **Anais do XVII Encontro Preparatório para o Congresso Nacional do CONPEDI**, Salvador, 2008, p. 4876.

¹³⁷ RIBEIRO, Ricardo Lodi. O princípio da capacidade contributiva nos impostos, nas taxas e nas contribuições parafiscais. **Revista da Faculdade de Direito**, n. 18, 2010. Disponível em: < <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfduerj/article/viewFile/1371/1161>>. Acesso em: 26.02.2019, p. 1.

¹³⁸ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**, vol II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 312-313.

A solidariedade possui sua valorização imbricada com a reaproximação do Direito com a moral eis que no período que antecedeu a virada kantiana estava submersa na supervalorização da ideia de liberdade. Contudo, com a retomada do valor justiça, a solidariedade foi levada a um novo patamar a qual por um lado “estabelece um vínculo de fraternidade entre os que participam do grupo” e por outro cria um “vínculo de apoio mútuo entre os que participam dos grupos beneficiários da redistribuição de bens sociais”¹³⁹. Ou seja:

Ela é o fecho de abóbada do sistema de princípios éticos, pois complementa e aperfeiçoa a liberdade, a igualdade e a segurança. Enquanto a liberdade e a igualdade põem as pessoas umas diante das outras, a solidariedade as reúne, todas, no seio de uma mesma comunidade. Na perspectiva da igualdade e da liberdade, cada qual reivindica o que lhes é comum. Quanto à segurança, ela só pode realizar-se em sua plenitude quando cada qual zela pelo bem de todos e a sociedade pelo bem de cada um de seus membros¹⁴⁰.

Assim, a solidariedade remete a ideia de justiça distributiva a qual já foi devidamente conceituada neste trabalho.

2.3.1.3. Moral tributária da administração tributária

Além de uma moral tributária no que diz respeito a elaboração das leis, há também uma moralidade relativa ao comportamento dos agentes públicos que laboram na Administração Tributária¹⁴¹. Esta moral da administração tributária possui uma aproximação especial com a moralidade administrativa positivada no art. 37 da Constituição Federal.

Não obstante a forte influência recebida, existem diferenças entre a moralidade administrativa e a moralidade da administração tributária. A diferenciação se faz em razão desta última se encontrar vinculada a ideia de atividade financeira de modo que:

Se a atividade financeira é essencialmente vinculada, segue-se que o fundamento da moralidade não é o controle do desvio do poder, mas o

¹³⁹ *Ibidem*, p. 177-180.

¹⁴⁰ COMPARATO, Fábio Konder. **Ética: Direito, Moral e Religião no mundo moderno**. São Paulo: Companhia das Letras, 2006, p. 577.

¹⁴¹ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**, vol II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 18.

respeito à boa fé do contribuinte ou a proteção de sua confiança nos atos do Fisco e a igualdade na aplicação da lei tributária¹⁴².

Tipke, ao analisar a questão sobre a ótica de seu país, a Alemanha, aduz que os funcionários da Administração Tributária são vistos como “bodes expiatórios” em muitos casos pois os contribuintes costumam culpá-los pela aplicação de leis injustas, não observando que muitas vezes os verdadeiros culpados são aqueles que exercem a função legislativa¹⁴³.

Ricardo Lobo Torres, por sua vez, ao observar o caso brasileiro sistematizou determinadas condutas próprias da Administração Tributária que afrontam a moralidade. Assim, para melhor compreensão do que se trata a moralidade da administração tributária é interessante realizar breve exposição das atitudes elencadas por Torres.

O primeiro comportamento apontado por Torres é a chamada pressão sobre o contribuinte a qual consiste na utilização de ameaças e de outras formas de pressão sobre o sujeito passivo. Em seguida é apontada a resistência à recepção de julgados que consiste na inobservância do Fisco de decisões judiciais. Com isso ocorrem, por exemplo, lançamentos indevidos com conseqüente quebra da confiança legítima¹⁴⁴.

Há também a intitulada inconstitucionalidade útil que ocorre quando o Fisco se vale de conduta sabidamente inconstitucional para aumentar a arrecadação enquanto não sobrevém o controle judicial¹⁴⁵.

Com extrema proximidade com a ideia de igualdade está a chamada desigualdade nas consultas fiscais. Esta se caracteriza pela “diversidade de respostas dadas pela Administração às consultas formuladas pelos contribuintes”¹⁴⁶. Tal comportamento resulta em flagrante prejuízo a

¹⁴² *Ibidem*, p. 20.

¹⁴³ TIPKE, Klaus. **Moral tributária do estado e dos contribuintes**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2012, p. 86.

¹⁴⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**, vol II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 21-22.

¹⁴⁵ *Ibidem*, p. 23.

¹⁴⁶ *Ibidem*, p. 24.

determinados sujeitos passivos e em benefício para outros os quais se encontram na mesma situação.

Por derradeiro, Torres apontava ainda a demora na restituição de tributos pagos indevidamente e para a questão da desigualdade na correção monetária dos créditos do Fisco e de seus indébitos¹⁴⁷.

Não obstante o aqui exposto, é evidente que a Administração Tributária, por integrar a administração pública também se sujeita à moralidade administrativa, disposta no art. 37 da Constituição Federal, a qual conforme exposta se diferencia da moralidade tributária exposta acima.

2.3.3. Moral tributária do Judiciário

Conectado com o espírito do pós-positivismo e do neoconstitucionalismo, onde a partir da força normativa da constituição a jurisdição constitucional passou a ficar em maior evidência, Tipke aduz que ao Poder Judiciário caberia a guarda da moral tributária¹⁴⁸. Esta afirmação encontra-se em total sintonia com o cenário brasileiro onde o Supremo Tribunal Federal afastou-se da condição de legislador negativo e passou a ter posição de protagonismo:

[...] a desconfiança nas instâncias políticas majoritárias, a centralidade dos direitos fundamentais no sistema jurídico e o reconhecimento da força normativa das Constituições contemporâneas e de seus princípios impulsionaram uma atuação mais intensa por parte dos órgãos judiciais, afastando-se da ortodoxia do “legislador negativo”, o que tem dado ensejo a um intenso debate sobre o protagonismo judicial e sua adequação ao regime democrático¹⁴⁹.

Assim, uma das questões que surgem quando deste debate é em relação a forma como o Judiciário deve exercer essa função de guarda da moralidade tributária. O próprio Tipke, em seu estudo, já alertava para essa questão ao

¹⁴⁷ *Ibidem*, p. 25-27.

¹⁴⁸ TIPKE, Klaus. **Moral tributária do estado e dos contribuintes**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2012, p. 87.

¹⁴⁹ LEITE, Glauco Salomão. Inércia Legislativa e Ativismo Judicial: A Dinâmica da Separação dos Poderes na Ordem Constitucional Brasileira. **Revista Direito, Estado e Sociedade**, Rio de Janeiro, n. 45, p.10-31, jun/dez, 2014. Semestral. Disponível em: <<http://www.jur.puc-rio.br/revistades/index.php/revistades/article/view/428/351>>. Acesso em: 20 nov. 2017, p. 11.

afirmar que a intensidade do exercício dessa tarefa depende da opção pelo *self-restraint* ou pelo ativismo judicial¹⁵⁰.

É sabido que, com o advento do constitucionalismo, o Poder Judiciário passou a estar incumbido de realizar o controle de constitucionalidade de atos e de diplomas legais, seja através do controle difuso ou do controle abstrato.

Com o neoconstitucionalismo, houve uma expansão da jurisdição constitucional em razão de dois fatores. A um a ideia de supremacia da constituição e a dois a constitucionalização dos direitos fundamentais, que os deixou imunes ao processo político majoritário¹⁵¹. Assim, o judiciário assumiu forte posição de figura contramajoritária, incumbido da defesa dos direitos fundamentais e dos princípios e valores que perpassam a ordem constitucional, ademais:

A Constituição possui a sua força normativa justamente no desejo de permanência axiológica, ou seja, considerando a pluralidade social, a Constituição deve manter e proteger a hierarquização axiológica original perante as contingências das maiorias parlamentares, eleitorais, partidárias, sectárias ou políticas. O legislativo atual pode ter inclusive o desejo expresso ou velado de destruir as bases constitucionais originais e caberia à jurisdição constitucional servir como guardião do horizonte valorativo inaugurado pela Constituinte de 1988¹⁵².

Justificado o papel do Judiciário enquanto guardião da moral tributária, será discutido no momento oportuno o posicionamento deste entre o ativismo judicial e o *self restraint*/autocontenção.

2.3.4. Moral tributária do contribuinte

Enquanto a moral tributária do Estado diz respeito à Justiça na imposição tributária, a moral do contribuinte, por sua vez, diz respeito a atitude deste diante da imposição fiscal.

¹⁵⁰ TIPKE, Klaus. **Moral tributária do estado e dos contribuintes**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2012, p. 89.

¹⁵¹ BARROSO, Luís Roberto. Neoconstitucionalismo e constitucionalização do direito: O triunfo tardio do direito constitucional no Brasil. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, n. 240, p.1-42, jun. 2005., p. 6.

¹⁵² CALIENDO, Paulo, *op. cit.*, p. 209.

O cumprimento do dever tributário possui suas raízes fincadas na noção de solidariedade de grupo, pois, somente a partir dos impostos é que os serviços estatais podem ser fornecidos e as finalidades sociais do Estado podem ser cumpridas¹⁵³. Na realidade, até mesmo os direitos individuais – normalmente vistos como uma proteção do particular diante do Estado – apenas são garantidos através do pagamento de impostos. Isso porque estes implicam a existência e a manutenção de relações de autoridade, as quais demandam um dispêndio de dinheiro¹⁵⁴. No mesmo sentido, Holmes e Sunstein aduzem sobre o direito de propriedade, no seguinte trecho, por exemplo:

O sistema jurídico liberal não se limita a proteger e defender a propriedade. Ele define a propriedade e, assim, a cria. [...]

A própria existência da propriedade privada depende da qualidade das instituições públicas e da ação do Estado, que inclui ameaças críveis de judicialização penal e civil.

[...] os direitos de propriedade dependem de um Estado que esteja disposto a tributar e gastar. Sai caro garantir os direitos de propriedade¹⁵⁵.

Ricardo Lobo Torres assim como outros autores¹⁵⁶, defendia que o tributo constitui dever fundamental pautado na ideia de solidariedade:

[...] o tributo se define como o dever fundamental estabelecido pela Constituição no espaço aberto pela reserva da liberdade e pela declaração dos direitos fundamentais. Transcende o conceito de mera obrigação prevista em lei, posto que assume dimensão constitucional. O dever não é pré-constitucional, como a liberdade, mas se apresenta como obra eminentemente constitucional. Ora, se a solidariedade exhibe primordialmente a dimensão do dever segue-se que não encontra melhor campo de aplicação que o do direito tributário, que regula o dever fundamental de pagar tributo [...]¹⁵⁷.

Como dever fundamental insere-se, portanto, na estrutura bilateral do fenômeno jurídico pois, assim como o Estado deve cobrar tributos e os cidadãos

¹⁵³ BUFFON, Marciano. **Tributação e Dignidade Humana**: entre os direitos e deveres fundamentais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 93.

¹⁵⁴ HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R.. **O Custo dos Direitos**: por que a liberdade depende dos impostos. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2019, p. 62.

¹⁵⁵ *Ibidem*, p. 46-47.

¹⁵⁶ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2004.

¹⁵⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**, vol II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 178.

pagá-los, deve o Estado prestar serviços públicos¹⁵⁸. Nesse sentido, é que emerge também a ideia de consciência fiscal a qual corresponde ao “estado de espírito de quem sabe em quanto montam aproximadamente os seus sacrifícios de dinheiro para a manutenção dos serviços públicos”¹⁵⁹.

Em semelhante sentido, Casalta Nabais, em passagem de seu conhecido O Dever Fundamental de Pagar Impostos, elabora que os deveres fundamentais – donde pagar impostos se insere – possuem substrato constitucional e jurídico, no entanto, constituem também um dever moral, veja-se:

Os deveres fundamentais, para serem adequadamente entendidos, devem ser perspectivados como uma categoria ou figura jurídica própria. Por um lado, eles são uma categoria jurídica e não uma categoria ético-estadual, se bem que uma boa parte deles apareça historicamente associada à ética republicana desencadeada sobretudo pela própria Revolução Francesa. Trata-se assim de deveres jurídicos e não da soma dos pressupostos éticos da própria constituição ou de meros deveres morais, o que naturalmente não impede que, para além de deveres jurídicos-constitucionais, eles continuem a ser o que, por via de regra, já eram antes da sua integração no direito (e portanto na constituição), deveres morais¹⁶⁰.

É importante compreender que não se pode confundir a economia de imposto ou o desejo de se pagar menos impostos com uma moral deficiente. Posto que essas práticas se revelam compatíveis com a moralidade tributária desde que não sejam fundadas em desrespeito à lei ou em abuso na interpretação da lei¹⁶¹. A própria legislação brasileira permite que o contribuinte se organize, dentro de determinados parâmetros, de modo que possa pagar menos impostos conforme pode-se interpretar da leitura do art. 116 e seu parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

Realizar planejamento tributário e organizar a atividade econômica com vistas a ter o menor ônus fiscal possível é um direito dos contribuintes¹⁶², como parte da liberdade negocial. Os tributos constituem verdadeiro custo para a

¹⁵⁸ *Ibidem*, p. 179.

¹⁵⁹ BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 239.

¹⁶⁰ NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. Coimbra: Almedina, 2004, p. 35-36.

¹⁶¹ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**, vol II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 27.

¹⁶² *Ibidem*, p. 266

atividade empresarial e o objetivo de toda atividade econômica é a redução das despesas e majoração dos lucros¹⁶³.

Muito distinto é a chamada síndrome da evasão – a qual corresponde a uma ofensa à moralidade tributária - conceituada por Ricardo Lobo Torres e que corresponde a intenção do contribuinte em distorcer os limites da lei e realizar abuso de formas jurídicas de maneira contumaz¹⁶⁴. Esta categoria se aproxima tanto do chamado elusor legalista, conceituado por Tipke como aquele que organiza sua conduta exclusivamente para aproveitar-se das lacunas legais, das obscuridades trazidas pela lei e de favorecimentos fiscais para pagar a menor quantidade possível de impostos¹⁶⁵, como do *homo economicus* o qual é aquele que, cultivando um “individualismo racional-egoístico”, pensa apenas em sua vantagem econômica¹⁶⁶.

Além da síndrome da evasão, há ainda a questão da sonegação fiscal a qual corresponde ao ocultamento da ocorrência do fato gerador. É evidente que a sonegação possui elos estreitos com a ideia do *homo economicus* de Tipke acima exposta.

Além dessas categorias, cumpre ressaltar a chamada atitude orçamentívora. Esta se caracteriza pela atitude do contribuinte que costuma “aumentar seus ganhos na via dos incentivos fiscais e das renúncias de receita”¹⁶⁷. Esta categoria possui grande relevância para os estudos aqui realizados uma vez que justifica, em certa medida, a enxurrada de incentivos fiscais ilegítimos existentes no Brasil, muitos dos quais sem qualquer controle e concedidos de modo indefinido conforme recente relatório do Tribunal de Contas da União¹⁶⁸ o qual será adiante analisado de maneira mais detida.

¹⁶³ ROSENBLATT, Paulo. **A possibilidade de aplicação imediata pelos Estados da norma geral antielisiva (Artigo 116, parágrafo único do Código Tributário Nacional)**. Disponível em: <<http://anape.org.br/site/wp-content/uploads/2014/01/TESE-1-AUTOR-Paulo-Rosenblatt.pdf>>. Acesso em: 12 jan. 2019, p. 3.

¹⁶⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *op. cit.*, p. 28.

¹⁶⁵ TIPKE, Klaus. **Moral tributária do estado e dos contribuintes**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2012, p. 106.

¹⁶⁶ *Ibidem*, p. 103.

¹⁶⁷ TORRES, Ricardo Lobo. *op. cit.*, p. 30

¹⁶⁸ BRASIL. Tribunal de Contas da União. Relatório de Auditoria nº TC 015.940/2017-9. **Tribunal de Contas da União**. Brasília,. Disponível em: <<https://contas.tcu.gov.br/etcu/ObterDocumentoSisdoc?seAbrirDocNoBrowser=true&codArqCatalogado=14740426&codPapelTramitavel=59432961>>. Acesso em: 10 out. 2018.

Além das categorias do elusor legalista e do *homo economicus*, Tipke aduz ainda para a existência do barganhista, do desgostoso com o Estado, do liberal, do inexperiente e do sensível à justiça.

O barganhista se caracteriza por saber da importância do pagamento de tributos, todavia, vê o Estado como perdulário e, por isso, costuma prover o mínimo possível de prestações e valoriza mais aquelas com uma contraprestação certa¹⁶⁹. Já o desgostoso com o Estado pode ser conceituado como o contribuinte que se mantém alheio ao Estado por aborrecimento e muitas vezes se abstém até mesmo das eleições¹⁷⁰. Enquanto o contribuinte chamado liberal é aquele que vê o tributo como limitador da liberdade, embora o enxergue como necessário para a manutenção da ordem jurídica, da polícia e do sistema de Justiça do Estado os quais se estruturam em uma forma não arbitrária¹⁷¹.

Os contribuintes inexperientes vivem “em estado de inocência” pois não conhecem nem entendem a legislação tributária e costumam assinar tudo o que seus assessores tributários preparam, ou realizam suas declarações com muita dificuldade¹⁷². Por derradeiro, os sensíveis à justiça são aqueles que se exurgem por tributos mais baixos e pelo estabelecimento de tributos justos¹⁷³.

Embora não se possa cravar, é possível afirmar, em certa medida que existe um relacionamento de mútuas influências entre a moral do Estado e a dos contribuintes. Nesse sentido, não obstante tratasse de tema distinto, o economista francês Thomas Piketty, recentemente, relacionou a regressividade dos sistemas tributários com atitudes egoísticas dos contribuintes, na medida em que ela:

[...] favorece o aumento do individualismo e do egoísmo: uma vez que o sistema em seu conjunto é injusto, por que continuar a pagar pelos outros? Por isso é vital para o Estado social moderno que o sistema fiscal que o mantém conserve um mínimo de progressividade ou, pelo menos, não se torne nitidamente regressivo no topo¹⁷⁴.

¹⁶⁹ TIPKE, Klaus. **Moral tributária do estado e dos contribuintes**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2012, p. 104.

¹⁷⁰ *Ibidem*, p. 104

¹⁷¹ *Ibidem*, p. 105-106.

¹⁷² *Ibidem*, p. 108-109.

¹⁷³ *Ibidem*, p. 110-111.

¹⁷⁴ PIKETTY, Thomas. **O Capital no Século XXI**. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014, p. 484.

Por isso, um dos grandes desafios é compreender a tributação através da solidariedade, tanto em relação ao contribuinte, o qual deve enxergar um elo de solidariedade com os demais membros da “comunidade”. Quanto pelo próprio legislador pois:

[...] a opção por tributar ou não determinadas pessoas, determinados grupos, determinados arranjos econômicos é uma questão valorativa. E por ser uma escolha, valores como justiça, liberdade, igualdade e solidariedade devem espelhar-se na tributação¹⁷⁵.

É preciso ligar, portanto, a tributação a um fundamento político e, em especial a um fundamento ético¹⁷⁶, qual seja, a moral tributária.

Assim, conceituada a moralidade tributária em suas variadas facetas, faz-se necessário, neste ponto do trabalho, compreender o fenômeno da extrafiscalidade como expressão do poder de tributar do Estado, bem como traçar um panorama do controle dos incentivos fiscais, objeto da presente dissertação.

¹⁷⁵SANTIAGO, Júlio César. **Solidariedade**: como legitimar a tributação?. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 23-24.

¹⁷⁶GIOTTI, Daniel. Solidariedade, moralidade e eficiência como critérios de justiça tributária. In: FUX, Luiz; QUEIROZ, Luís César Souza de; ABRAHAM, Marcus. **Tributação e Justiça Fiscal**. Rio de Janeiro: Gz, 2014, p. 148

3. EXTRAFISCALIDADE, BENEFÍCIOS FISCAIS E INCENTIVOS FISCAIS: DO CONCEITO À LEGITIMIDADE

3.1 O Estado Fiscal: necessária conceituação e a ideia de Estado Social

Antes de conceituar a extrafiscalidade, bem como incentivos e benefícios fiscais, cumpre definir o que vem a ser o Estado Fiscal. A ideia está ligada a própria noção de Estado Moderno, o qual tem como uma das tônicas o fato de que as necessidades financeiras são cobertas através dos tributos¹⁷⁷.

O Estado Moderno se formou a partir do fim do absolutismo que imperava na Europa, com o triunfo das ideias liberais e desde então se modificou muito seguindo a própria evolução do que vem a ser o liberalismo:

Na medida em que a organização liberal se desenvolveu com o passar do tempo, o significado do liberalismo alterou-se muito. Hoje em dia, o que a palavra liberal significa na Europa continental e na América Latina é algo muito diverso do que significa nos Estados Unidos. Desde o New Deal de Roosevelt, o liberalismo americano adquiriu, nas festejadas palavras de Richard Hofstadter, “um tom social-democrático”. O liberalismo nos Estados Unidos aproximou-se do liberal-socialismo – uma preocupação igualitária que não chega ao autoritarismo estatal, mas que, no entanto, prega uma ação estatal muito além da condição mínima, de vigia noturno, exaltada pelos velhos liberais. [...]

Mesmo antes de Keynes e Roosevelt – provavelmente o teórico e o estadista que mais fizeram para modificar o legado do século XIX – o liberalismo já compreendia distintamente mais de um significado¹⁷⁸.

Historicamente, o Estado Fiscal é coincidente com o Estado de Direito. O desenvolvimento de ambos se deu na modernidade, no mesmo contexto em que se deu a formação dos Estados Nacionais, da democracia liberal e do Estado Constitucional. Assim é que apenas se pode conceituar um Estado como fiscal caso este cultive a igualdade e a legalidade em um contexto de limitação do poder tributário pela liberdade¹⁷⁹.

¹⁷⁷ NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. Coimbra: Almeidina, 2004, p. 192.

¹⁷⁸ MERQUIOR, José Guilherme. **O Liberalismo – antigo e moderno**. São Paulo: É Realizações, 2014, P. 45.

¹⁷⁹ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Tributário Brasileiro**: Sistemas Constitucionais Tributários. Rio de Janeiro: Forense, 1986. Coordenação de Flávio Bauer Novelli., p. 63-64.

Contudo, o Estado Fiscal não deve ser identificado sempre com um Estado liberal puro, ainda que o Estado dito social seja apenas uma variação do liberalismo, conforme lição de Nabais:

[...] não se deve identificar o estado fiscal como estado liberal, uma vez que aquele, no entendimento que dele temos, conheceu duas modalidades ou dois tipos em sua evolução: o estado fiscal liberal, movido pela preocupação de neutralidade económica e social, o estado fiscal social economicamente interventor e socialmente conformador. O primeiro, pretendendo-se um estado mínimo, assentava numa tributação limitada – a necessária para satisfazer as despesas estritamente decorrentes do funcionamento da máquina administrativa do estado -, uma máquina que devia ser tão pequena quanto possível. O segundo, movido por preocupações de funcionamento global da sociedade e da economia, tem por base uma tributação alargada – a exigida pela estrutura estadual correspondente¹⁸⁰.

Assim, vê-se que o Estado, organizado sob a forma de um Estado Fiscal, seja de índole mais liberal, seja social, se utiliza da tributação para financiar suas atividades¹⁸¹. Nesse sentido, é que se pode falar em uma atividade financeira do Estado, a qual consiste “em obter, criar, gerir e despender o dinheiro indispensável às necessidades, cuja satisfação o Estado assumiu ou cometeu àquelas outras pessoas de direito público”¹⁸².

Para realizar a chamada atividade financeira, o Estado faz uso de uma das vertentes de sua soberania, qual seja, o poder de tributar¹⁸³. A possibilidade de exigir tributos é uma decorrência da soberania estatal sobre as pessoas e coisas de seu território¹⁸⁴.

No Brasil, esse poder foi dividido entre os entes federativos pela Constituição, a qual outorga parcelas desse poder, criando, para cada ente, um campo próprio para a instituição de tributos^{185 186}. Cumpre ainda recordar o fato

¹⁸⁰ NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. Coimbra: Almedina, 2004, p. 194.

¹⁸¹ ELALI, André. **A tributação e regulação econômica: um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais**. São Paulo: MP, 2007, p. 102.

¹⁸² BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 4.

¹⁸³ MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Competência Tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa**. São Paulo: Malheiros, 2014, P. 35.

¹⁸⁴ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1989, P. 121.

¹⁸⁵ MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. *Idem*, p. 34.

¹⁸⁶ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 265.

de que, no Estado Democrático de Direito, este poder de tributar possui limitadores, tais como os princípios constitucionais que regem o Direito e a própria divisão de competências:

[...] no Estado democrático de Direito, onde todo o poder emana do povo, cabe aos constituintes como representantes deste juridicizar o exercício do poder, de tal sorte que, no caso da tributação, o poder de tributar se convola em direito de tributar, ou seja, no caso da Federação, cada esfera de governo somente poderá instituir o tributo para o qual recebeu da Constituição a respectiva competência, competência esta que terá que ser exercida dentro das limitações do poder de tributar¹⁸⁷.

O exercício do poder de tributar possui, como visto, balizas legais e limitações as quais devem ser seguidas. Tal panorama é decorrência íntima da própria ideia de Estado de Direito – do qual o Estado Fiscal é decorrência¹⁸⁸ – no qual a legalidade assumiu, desde os primórdios, um lugar de centralidade como mecanismo de defesa ante a opressão dos monarcas¹⁸⁹.

Ocorre que o princípio da legalidade encontra seu fundamento nos conceitos de “autoimposição, autotributação ou de autoconsentimento, segundo a qual os impostos devem ser consentidos pelos próprios contribuintes”¹⁹⁰. Assim, é possível afirmar que, no esteio da difundida ideia hoje de direitos fundamentais, a legalidade constitui verdadeira garantia individual e direito fundamental do contribuinte. Tal afirmação possui inclusive raízes na história constitucional brasileira pois a Constituição de 1969 o trazia, ao lado da anterioridade, no capítulo dos “Direitos e Garantias Individuais”¹⁹¹.

Logo, hoje o Estado Fiscal, no contexto de um Estado Democrático de Direito, é balizado por verdadeiras limitações constitucionais ao poder de tributar. Muitas dessas limitações constituem verdadeiros direitos fundamentais

¹⁸⁷ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *op. cit.*, p. 123-124.

¹⁸⁸ RIBEIRO, Ricardo Lodi. Legalidade tributária, tipicidade aberta, conceitos indeterminados e cláusulas gerais tributárias. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 229, n. 1, p.313-333, jul. 2002. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/46446>>. Acesso em: 29 mar. 2019, p. 316.

¹⁸⁹ *Ibidem*, p. 316.

¹⁹⁰ NABAIS, José Casalta **Direito Fiscal**. Coimbra: Almedina, 2017, p. 141.

¹⁹¹ CORREIA NETO, Celso de Barros. **Os Impostos e o Estado de Direito**. São Paulo: Almedina, 2017, p. 25.

pertencentes aos contribuintes e, cabe ao Estado respeitá-los e realizá-los tanto quando faz uso da fiscalidade quanto da extrafiscalidade.

No dito Estado Social de Direito, o qual é um Estado Fiscal, há, contudo, que se ressaltar certas questões. Essa variação do Estado Liberal teve sua consolidação com a Constituição Mexicana de 1917 e com a Constituição de Weimar de 1919 e se diferenciava do Estado Liberal clássico por propugnar uma intervenção estatal em setores econômicos, sociais e culturais com o fito de incorporar os diversos grupos sociais aos benefícios ofertados pela sociedade contemporânea¹⁹². A grande missão do Estado passa a ser, portanto, garantir além da igualdade formal, a igualdade material. Ou seja, cabe ao poder estatal agir para diminuir as desigualdades provocadas pelo modelo econômico¹⁹³.

E, no Brasil, a Constituição Federal de 1988, embora tenham os governos adotado uma linha de governo neoliberal nos últimos anos, traz consigo uma definição de um Estado de bem-estar¹⁹⁴. Assim, os programas de governo é que devem se amoldar à Constituição e não o contrário, o que, segundo Eros Grau, enseja inconstitucionalidades¹⁹⁵.

Por isso, do mesmo modo que – nesse modelo de Estado - a atividade tributária está limitada pelas liberdades individuais, o Estado possui a missão positiva de atuar no sentido de promover a justiça e redistribuir rendas nos mesmos limites das balizas das liberdades individuais¹⁹⁶. Esta atuação positiva é exercida também por meio da tributação, seja no viés fiscal ou no viés extrafiscal:

No Brasil, a atividade de imposição tributária, como de resto todas as demais atividades estatais, deve ser dirigida para o atingimento dos objetivos fundamentais elencados no art. 3º da Constituição Federal. Tal dispositivo prescreve os princípios jurídicos que, pela alta carga

¹⁹² BUFFON, Marciano. **Tributação e Dignidade Humana**: entre os direitos e deveres fundamentais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 26.

¹⁹³ *Ibidem*, p. 31.

¹⁹⁴ GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 46.

¹⁹⁵ *Ibidem*, p. 46.

¹⁹⁶ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Tributário Brasileiro**: Sistemas Constitucionais Tributários. Rio de Janeiro: Forense, 1986. Coordenação de Flávio Bauer Novelli, p. 80-81.

axiológica que albergam, devem nortear o processo interpretativo das demais regras e princípios constitucionais¹⁹⁷.

Logo, toda a atuação do Estado, a atividade tributária e financeira inclusas, devem ter como desiderato atingir os objetivos do art. 3º da CF/88.

3.2. Normas de finalidade fiscal e extrafiscal: reversos de uma medalha¹⁹⁸ chamada competência tributária

O Estado, no exercício de seu poder de tributar, e por meio dos entes federativos – aos quais são atribuídas competências constitucionalmente –, pode tanto instituir tributos visando carrear recursos para o financiamento da máquina pública quanto pode desobrigar o pagamento deles. Deste modo, “no poder de tributar se contém o poder de eximir, como o verso e reverso de uma medalha”¹⁹⁹.

A principal função da legislação tributária é exatamente carrear recursos para o financiamento das necessidades coletivas e da máquina pública. Por essa razão, é possível afirmar que a função fiscal possui maior importância. No Estado Democrático de Direito liberal esta expressão do poder de tributar é submetida aos princípios constitucionais, que protegem o contribuinte do arbítrio estatal²⁰⁰.

Contendo o poder de tributar o verso e o reverso de uma medalha, conforme lição de Souto Maior Borges, é possível entender que o Estado pode tanto agir através da fiscalidade, como através da chamada extrafiscalidade, com o fito de lograr objetivos diversos tais como os dispostos na Constituição²⁰¹.

¹⁹⁷ PONTES, Helenilson Cunha. O Princípio da Capacidade Contributiva e extrafiscalidade: uma conciliação possível e necessária. In: SCAFF, Fernando Facury. **Ordem Econômica e Social**: Estudos em homenagem a Ary Brandão Machado. São Paulo: Ltr, 1999. p. 144-159, p. 147.

¹⁹⁸ BORGES, José Souto Maior. **Isenções Tributária**. São Paulo: Sugestões Literárias S.A, 1969, p. 29.

¹⁹⁹ *Ibidem*, p. 29.

²⁰⁰ ROTHMANN, Gerd Willi. Natureza, Finalidade, Interpretação e Aplicação das Normas Tributárias Extrafiscais: Conceitos de Lucro da Operação e de Resultado Operacional - Classificação dos Aluguéis como Receita Operacional. **Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 23, p.192-206, 2009, p. 194.

²⁰¹ LOBATO, Valter de Souza; LEITE, Matheus Soares. A extrafiscalidade como fator essencial para o alcance da justiça distributiva em tempos de crise. In: LOBATO, Valter de Souza; DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo; LEITE, Matheus Soares. **Extrafiscalidade**: conceito, interpretação, limites e alcance. Belo Horizonte: Fórum, 2017, p. 190.

Desse modo, a técnica tributária pode, em determinadas situações, ser adaptada ao desenvolvimento de determinada política ou objetivo²⁰²:

Por fiscalidade temos o objetivo de a exação carrear dinheiro para os cofres públicos. Por extrafiscalidade vemos o exercício da competência tributária buscando fins outros que a arrecadação, procurando estimular ou desestimular outros comportamentos²⁰³.

A extrafiscalidade, portanto, entendida como o exercício da competência tributária para fins distintos da mera arrecadação, se justifica em razão do fato de que os tributos são capazes de influenciar o comportamento das pessoas a realizarem determinado negócio jurídico ou se absterem, por exemplo²⁰⁴. Isso ocorre, pois, além de constituir um instrumento de financiamento, o tributo é também um instrumento de poder²⁰⁵.

Logo, a diferenciação entre norma tributária fiscal ou norma tributária extrafiscal é uma questão de finalidade. Caso o objetivo primordial seja carrear a máquina pública de recursos, trata-se de uma norma fiscal. Ao reverso, se a intenção é atingir objetivos outros, trata-se de norma tipicamente extrafiscal²⁰⁶.

No esteio de uma visão que coloca a Constituição no centro do debate, é possível dizer que a extrafiscalidade não está apartada da fiscalidade. Aquela pode, então, ser definida juridicamente como uma tributação fiscal vinculada a motivos constitucionais de outras áreas, tais como as oriundas da Constituição Social ou Econômica, com o fito de materializar fins e valores constitucionais²⁰⁷.

²⁰² BALEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. São Paulo: Forense, 2015, p. 232.

²⁰³ BECHO, Renato Lopes. Competência tributária, extrafiscalidade e novos desafios para o Direito Tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 216, p. 123-131, set. 2013, p. 129.

²⁰⁴ *Ibidem*, p. 219.

²⁰⁵ ASSIS, Karoline Merchiori de. **Segurança Jurídica dos Benefícios Fiscais**. 2013. 559 f. Tese (Doutorado) - Curso de Direito, Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-13062014-155055/pt-br.php>>. Acesso em: 11 nov. 2018, p. 94.

²⁰⁶ *Ibidem*, p. 95.

²⁰⁷ TAVEIRA TORRES, Heleno. Relação entre constituição financeira e constituição econômica. In: Lobato, Valter de Souza (Coord.); DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo (Org.); LEITE, Matheus Soares (Org.). **Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance**. Belo Horizonte: Fórum, 2017, p. 123-139, p. 131.

3.2.1. Os fundamentos materiais das normas tributárias extrafiscais

Como visto, as normas extrafiscais se prestam ao atingimento de objetivos diversos da mera arrecadação. Assim, se faz necessário compreender do que se tratam esses objetivos e em que se fundam.

A extrafiscalidade consiste, conforme visto, quando a norma objetiva “prestigar certas situações, tidas como social, política ou economicamente valiosas”²⁰⁸. Nesse desiderato, deve o legislador no desempenho da competência tributária ao criar essas normas, buscar o atingimento de um fim necessariamente relacionado com os valores acolhidos pela Constituição²⁰⁹.

Nesse sentido, ao legislador não basta – na elaboração de normas extrafiscais – possuir competência tributária. Deve ele pautar sua conduta no que Merchiori de Assis chama de competência material, uma vez que aquelas devem buscar o alcance de “fins constitucionais legítimos”²¹⁰.

O alicerce do benefício fiscal deve estar sempre associado a valores constantes na Constituição. Não basta apenas ter seu benefício canalizado em prol da sociedade, deve a norma estar conectada a algum ou a alguns valores constitucionais²¹¹. É possível dizer então que a extrafiscalidade está condicionada pela sua finalidade e esta deve ser previamente declarada e estar de acordo com os fins oriundos da materialidade da competência²¹².

Logo, as normas tributárias extrafiscais devem possuir um fundamento material o qual, caso inexistente ou inconstitucional, vicia a norma por inteiro. E, do mesmo modo, os princípios que informam a ordem econômica constitucional,

²⁰⁸ ESTIGARA, Adriana; PEREIRA, Reni; LEWIS, Sandra A. Lopes Barbon. **Responsabilidade Social e Incentivos Fiscais**. São Paulo: Atlas, 2009, p. 88.

²⁰⁹ GOUVÊA, Marcus de Freitas. **A Extrafiscalidade no Direito Tributária**. Belo Horizonte: Del Rey, 2006, p. 192.

²¹⁰ ASSIS, Karoline Merchiori de. **Segurança Jurídica dos Benefícios Fiscais**. 2013. 559 f. Tese (Doutorado) - Curso de Direito, Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-13062014-155055/pt-br.php>>. Acesso em: 11 nov. 2018, p. 103.

²¹¹ CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, P. 31.

²¹² TAVEIRA TORRES, Heleno. Relação entre constituição financeira e constituição econômica. In: Lobato, Valter de Souza (Coord.); DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo (Org.); LEITE, Matheus Soares (Org.). **Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance**. Belo Horizonte: Fórum, 2017, p. 123-139, p. 131

como a livre iniciativa e a livre concorrência, devem ser vistos como limitações ao poder de tributar, também no estabelecimento de normas extrafiscais²¹³.

3.3. Extrafiscalidade: da indução à redistribuição

Merchiori de Assis, em sua tese de doutoramento, aduziu que não se deve ver a extrafiscalidade apenas sob o viés do estímulo ou da dissuasão de comportamentos, mas também do estímulo e da dissuasão de situações²¹⁴. No mesmo sentido, Schoueri aponta que a extrafiscalidade é um gênero pois, as normas tributárias que visam o atingimento de objetivos distintos da mera arrecadação fiscal incluem tanto normas indutoras quanto outras que não visam o impulsionamento econômico²¹⁵. Ou seja, a extrafiscalidade não se restringe apenas a normas indutoras, mas abarca também o estímulo e a dissuasão de situações de modo que está inclusa também a função de redistribuição.

Logo, além do fundamento constitucional há de se perquirir o meio utilizado, ou seja, de que forma se pretende alcançar o objetivo constitucional visado²¹⁶. O meio pode ser através da indução econômica com a finalidade de intervir na ordem econômica ou através da redistribuição de renda para alterar a ordem social.

No que tange à redistribuição de renda através de normas extrafiscais, estas se valem da transferência de recursos entre indivíduos e são voltadas a corrigir falhas sociais²¹⁷.

Já as indutoras buscam interferir no domínio econômico, orientando os agentes econômicos a trilhar determinado caminho. Isto ocorre tanto estimulando como desestimulando certa atividade econômica²¹⁸. Assim, os

²¹³ *Ibidem*, p. 132.

²¹⁴ ASSIS, Karoline Merchiori de, *op. cit.*, p. 104.

²¹⁵ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Normas tributárias indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 32.

²¹⁶ CALIENDO, Paulo. Tributação e ordem econômica: os tributos podem ser utilizados como instrumentos de indução econômica?. **Revista Direitos Fundamentais & Democracia**, v. 20, n. 20, p. 193-234, 2016, p. 197.

²¹⁷ *Ibidem*, p. 198.

²¹⁸ MELO JÚNIOR, Roberto G. A. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica: conteúdo, aplicação, limites e exame de implementação à luz da teoria dos jogos**. 2010. 106 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Faculdade de Direito do Recife, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2010. Disponível em:

incentivos fiscais constituem, portanto, uma espécie de norma de intervenção por indução pois através delas o destinatário recebe estímulos ou desestímulos que atuam na formação de sua vontade, o induzindo a atuar de acordo com o desejado pelo legislador²¹⁹.

Há grande distinção entre normas tributárias extrafiscais indutoras e redistributivas. Enquanto nas primeiras o foco está no comportamento do contribuinte – o Estado concede determinada vantagem ou oneração para que o sujeito passivo se comporte de determinada maneira –, nas redistributivas a finalidade é a correção de uma situação indesejada, seja de natureza econômica, social ou política – sendo o foco a situação na qual o sujeito passivo se encontra²²⁰.

Assim, não se deve restringir a noção de normas tributárias extrafiscais apenas a normas indutoras. Esta concepção é errônea visto que as normas extrafiscais também possuem uma valiosa atuação no campo da redistribuição de renda, aspecto de central importância na construção de uma sociedade justa, livre e solidária conforme propugnado no inciso I do art. 3º da Constituição Federal.

Ademais, por constituir a tributação um instrumento de intervenção na esfera econômica e social, a função extrafiscal se mostra indispensável na busca pela redução das desigualdades sociais e pela justiça distributiva²²¹.

<https://repositorio.ufpe.br/bitstream/123456789/3929/1/arquivo370_1.pdf>. Acesso em 06 mar. 2019, p. 37.

²¹⁹ COUTINHO, João Hélio de Farias Moraes. **A legitimidade dos incentivos fiscais num contexto de guerra fiscal**. 2011. 224 f. Tese (Doutorado) - Curso de Direito, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2011. Disponível em: <https://repositorio.ufpe.br/bitstream/123456789/4192/1/arquivo6704_1.pdf>. Acesso em: 10 nov. 2019, p. 116-117.

²²⁰ ASSIS, Karoline Merchiori de. **Segurança Jurídica dos Benefícios Fiscais**. 2013. 559 f. Tese (Doutorado) - Curso de Direito, Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tdc-13062014-155055/pt-br.php>>. Acesso em: 11 nov. 2018, p. 128.

²²¹ LOBATO, Valter de Souza; LEITE, Matheus Soares. A extrafiscalidade como fator essencial para o alcance da justiça distributiva em tempos de crise. In: LOBATO, Valter de Souza; DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo; LEITE, Matheus Soares. **Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance**. Belo Horizonte: Fórum, 2017, p. 188.

Uma vez conceituado o que vem a ser uma norma extrafiscal, bem como a sua função indutora e redistributiva, cumpre analisar através de que instrumentos ou técnicas elas se apresentam.

3.4. Instrumentos a serviço da extrafiscalidade

A extrafiscalidade pode se apresentar tanto através de tributos instituídos precipuamente com este fim como também através de normas tributárias que instituem os chamados benefícios fiscais. Há, portanto, uma vastidão de formas através das quais a extrafiscalidade pode se manifestar. Ademais, é sabido que mesmo nos tributos fiscais, há sempre um componente ou ao menos um efeito extrafiscal eis que a neutralidade tributária absoluta é uma ilusão, em especial ao se considerar que o direito e o sistema econômico estão concatenados tanto nos efeitos quanto nos objetivos²²².

Contudo, quando se fala em extrafiscalidade e, mais, em normas extrafiscais, há de se entender que há uma “deliberada intenção do legislador, que usa o tributo como mecanismo dessa intervenção”, não sendo, portanto, uma mera consequência desprovida de prévia intenção²²³.

Na presente dissertação o foco está centrado na análise dos benefícios fiscais/incentivos fiscais.

3.4.1. Incentivos e benefícios fiscais: conceituação e possível diferenciação

A doutrina especializada entende que instrumentos como a isenção ou a redução da base de cálculo não são *per se* passíveis de serem qualificados como um incentivo fiscal²²⁴ eis que este:

[...] se qualifica pelo resultado e assinala uma relação de instrumentalidade, de meio e fim, entre certo instrumento tributário e os propósitos que orientam seu uso naquele particular contexto. A noção designa um sem-número de institutos, reunidos com base na função que

²²² *Ibidem*, p. 192.

²²³ LEÃO, Martha Toribio. **Controle da Extrafiscalidade**. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. ?

²²⁴ CORREIA NETO, Celso de Barros. **O avesso do tributo: incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro**. 2013. 271 f. Tese (Doutorado) - Curso de Direito, Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-15082013-084732/pt-br.php>>. Acesso em: 01 nov. 2017, p. 17.

exercem [...]. Uma isenção ou uma remissão, por exemplo, serão chamadas de 'incentivo fiscal' se visarem à produção de efeitos 'extrafiscais', isto é, se forem concedidas a título de induzir certa conduta ou resultado, e não apenas pela forma como afetam a obrigação tributária²²⁵.

Em sentido semelhante, Aurélio Pitanga Seixas Filho aduz que os incentivos fiscais – os quais ele associa à ideia de “isenções extrafiscais” – se caracterizam por desenvolverem determinada atividade, elegida como relevante pelo legislador tributário²²⁶. Ou seja, o incentivo fiscal não pressupõe a mera redução do valor a ser pago a título de tributo. É necessário que a norma tenha o objetivo de atingir determinado fim, tal como, o aumento na venda de automóveis como foi o caso da redução da base de cálculo do Imposto sobre Produtos Industrializados, em meados de 2009 que visava estimular a economia para fazer face à crise econômica.

Para conceituar de forma genérica os incentivos fiscais, é possível endossar a lição de Ruy Barbosa Nogueira, para quem os incentivos fiscais consistiam na atividade do Estado:

Por meio de medidas fiscais, que excluem total ou parcialmente o crédito tributário, o Governo Central procura provocar a expansão econômica de uma determinada região ou de determinados setores de atividade²²⁷.

Conceituação mais aprofundada e mais conectada com o problema da presente dissertação é a dada pelo português Guilherme Waldemar D'Oliveira Martins, o qual adotou como ponto de partida o princípio da capacidade contributiva – “pressuposto lógico e conceptual de todos os princípios que informam o dever de contribuir”²²⁸ -, por meio da qual:

O benefício fiscal representa todo o desagramento fiscal derogatório do princípio da igualdade tributária, instituído para a tutela de interesses extrafiscais de maior relevância²²⁹.

²²⁵ *Ibidem*, p. 17.

²²⁶ SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. **Teoria e Prática das Isenções Tributárias**. Rio de Janeiro: Forense, 1989, p. 114.

²²⁷ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1989, p. 190.

²²⁸ MARTINS, Guilherme Waldemar D'Oliveira. **Os Benefícios Fiscais: Sistema e Regime**. Coimbra: Almedina, 2006, p. 16.

²²⁹ *Ibidem*, p. 15.

Ou seja, através de um incentivo fiscal, o princípio geral da igualdade tributária e o da capacidade contributiva, seu corolário, são excepcionados em benefício da promoção de determinado objetivo. Logo, este deve ser bem fundamentado e encontrar esteio no texto constitucional sob pena de caracterizar um vício de difícil solução.

Insta salientar, contudo, que rotineiramente, tanto na doutrina quanto na jurisprudência, os termos incentivo fiscal e benefício fiscal são utilizados como sinônimos. Inclusive, eles foram assim utilizados em boa parte do presente texto até o presente momento. No entanto, surgem algumas vozes a demonstrar a diferença entre ambos.

Nessa diferenciação, o termo incentivo fiscal pela própria etimologia da palavra “incentivo” apenas tem sentido de ser usado quando se está diante de uma norma que propugna um incentivo, uma indução. Enquanto o termo benefício fiscal estaria apto a significar tanto o gênero que abarcaria os incentivos fiscais – normas tributárias indutoras – quanto os chamados benefícios fiscais em sentido estrito. Estes últimos são as normas tributárias extrafiscais que visam a redistribuição de renda, ou seja, focados na situação do contribuinte e não em estímulos a determinado comportamento²³⁰.

É possível, no entanto, que em uma mesma norma se tenha tanto a finalidade redistributiva quanto indutora, de sorte que, em uma mesma situação, se tem um benefício fiscal em sentido estrito e um incentivo fiscal²³¹.

Há ainda aqueles que entendem que as expressões incentivos e benefícios fiscais se distinguem por outras razões. João Hélio de Farias Moraes Coutinho entende que ambos são espécies de vantagens fiscais. A grande diferença residiria no fato dos incentivos necessitarem de ato concessório específico da Administração Pública, ou seja, seriam espécie concedida de forma individualizada. Além disso, exigira uma contrapartida a ser adimplida pelo contribuinte, como a construção de equipamentos de infraestrutura, por exemplo.

²³⁰ ASSIS, Karoline Merchiori de. **Segurança Jurídica dos Benefícios Fiscais**. 2013. 559 f. Tese (Doutorado) - Curso de Direito, Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-13062014-155055/pt-br.php>>. Acesso em: 11 nov. 2018, p. 129-132.

²³¹ *Ibidem*, p. 131.

Já nos benefícios fiscais, apenas o preenchimento dos requisitos impostos pela legislação instituidora basta para que o contribuinte possa fruir da vantagem²³².

Quanto a isto, ele destaca que essa distinção é mais latente no que tange às vantagens relativas ao Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), e de visualização mais difícil em relação a outras espécies tributárias²³³.

Em que pesem as possíveis diferenciações, o presente trabalho trabalhará as duas expressões como sinônimas.

3.4.2. Incentivos, benefícios, gasto tributário e renúncia de receita

Diferenciados os incentivos fiscais e os benefícios fiscais, cumpre, então, a esta altura, situá-los em relação ao conceito de despesa fiscal. O trabalho clássico de Stanley S. Surrey e Paul R. McDaniel intitulado “The Tax Expenditure Concept: Current Developments and Emerging Issues” trouxe quando de sua publicação uma nova perspectiva ao tema²³⁴.

Os citados autores estudavam a questão do Imposto de Renda para analisar a questão das despesas fiscais (tax expenditures) e vislumbraram a existência de dois elementos definidores da tributação nesse contexto. O primeiro deles eram as disposições normais estruturais para a definição de cada imposto e a segunda eram determinadas preferências adotadas pelo legislador e que eram encontradas, segundo os autores, em todo sistema de tributação da renda. Essas preferências são os chamados incentivos fiscais ou subsídios fiscais, os quais consistem em afastamentos da estrutura normal desenhados em favor de determinada indústria, atividade, classe ou pessoas²³⁵.

²³² COUTINHO, João Hélio de Farias Moraes. **A legitimidade dos incentivos fiscais num contexto de guerra fiscal**. 2011. 224 f. Tese (Doutorado) - Curso de Direito, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2011. Disponível em: <https://repositorio.ufpe.br/bitstream/123456789/4192/1/arquivo6704_1.pdf>. Acesso em: 10 nov. 2019, p. 195-197.

²³³ *Ibidem*, p. 197.

²³⁴ PELLEGRINI, J. A. **Gastos Tributários: conceitos, experiência internacional e o caso do Brasil**. Brasília: Núcleo de Estudos e Pesquisas/CONLEG/Senado, Outubro/2014 (Texto para Discussão nº 159). Disponível em: www.senado.leg.br/estudos. Acesso em: 25 maio 2019, p. 15.

²³⁵ SURREY, Stanley S.; MCDANIEL, Paul R.. The Tax Expenditure Concept: Current Developments And Emerging Issues. **Boston College Law Review**, Boston, v. 20, n. 2, p.225-369, jan. 1979. Disponível em: <<https://lawdigitalcommons.bc.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1605&context=bclr>>. Acesso em: 25 maio 2019, p. 228.

Assim, vê-se que o conceito de despesa fiscal, ou gasto tributários indiretos, como também são chamados, parece confundir-se com os conceitos de incentivos fiscais e de subsídios.

É, portanto, possível apontar alguns elementos que conformam aquilo que se entende por gasto tributário, quais sejam: a redução do montante a ser recolhido de tributo; o benefício apenas a um estrato de contribuintes; um desvio em relação a estruturação normal do tributo, e; a tentativa de atingir objetivos os quais poderiam ser alcançados por meio de gastos públicos diretos²³⁶. Logo, elemento curial a diferenciar os incentivos e benefícios fiscais do conceito de gasto tributário é se tal desoneração poderia ser substituída por um gasto direto²³⁷.

Insta salientar que todo gasto tributário supõe uma redução do montante a ser recolhido de tributo. Essa redução ocorre de forma voluntária por ato do sujeito ativo da relação jurídico-tributária. Nessa conformidade, é possível falar em renúncia uma vez que “o titular de um direito voluntariamente o abandona”²³⁸. Logo, urge apurar o que significa renúncia de receita bem como suas consequências jurídicas e práticas.

Este termo é comumente utilizado para expressar toda perda de arrecadação tributária decorrente da concessão de benefícios fiscais de todas as espécies²³⁹. Já José Souto Maior Borges definiu renúncia de receita da seguinte forma:

Renúncia é o ato pelo qual o titular de um direito voluntariamente o abandona. [...] Renúncia de receita tributária é renúncia de crédito

²³⁶ PELLEGRINI, J. A. **Gastos Tributários: conceitos, experiência internacional e o caso do Brasil**. Brasília: Núcleo de Estudos e Pesquisas/CONLEG/Senado, Outubro/2014 (Texto para Discussão nº 159). Disponível em: www.senado.leg.br/estudos. Acesso em: 25 maio 2019, p. 06.

²³⁷ BEVILACQUA, Lucas. **Incentivos Fiscais de ICMS e Desenvolvimento Regional**. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 166.

²³⁸ BORGES, José Souto Maior. A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e sua inaplicabilidade a incentivos financeiros estaduais. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 63, São Paulo, Dialética, dez. 2000, p. 91.

²³⁹ ALMEIDA, Francisco Carlos Ribeiro de. Uma abordagem estruturada da renúncia de receita pública federal. **Revista do Tribunal de Contas da União**, Brasília, v. 31, n. 84, p.19-62, jun. 2000. Disponível em: <<https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/issue/view/50>>. Acesso em: 22 maio 2019.

tributário. Porque o crédito tributário é particular manifestação de um direito pessoal: o crédito da fazenda pública²⁴⁰.

Logo, é evidente que as renúncias de receita possuem um viés tributário – ao passo que se perfazem exatamente através de instrumentos tributários – mas também possuem um viés financeiro, uma vez que a partir da não arrecadação são muitos os reflexos nas finanças públicas. É inegável, portanto, a semelhança dos benefícios fiscais com as despesas públicas pois:

Esse efeito dos benefícios fiscais – o empobrecimento do Estado na exata proporção do enriquecimento do contribuinte – faz com que estes sejam relevantes para as finanças públicas e, conseqüentemente, para o direito financeiro, uma vez que possuem o mesmo efeito das despesas públicas [...]²⁴¹

Nesse sentido é que os benefícios fiscais devem estar sempre cobertos pelo manto da responsabilidade fiscal, o qual, há muito, já foi alçado à categoria de princípio constitucional decorrente do princípio republicano, o qual, conforme será melhor aprofundado adiante, impõe responsabilidade, demandando controle e exigindo transparência²⁴². A responsabilidade fiscal aqui frisada ganhou ainda mais destaque no ano de 2001, com a aprovação da Lei de Responsabilidade Fiscal, que trouxe, em especial, em seu art. 14, regras importantes que dizem respeito ao controle das renúncias de receita tributárias.

No entanto, em que pese certo rigor trazido pela citada legislação, o atual panorama das renúncias de receitas decorrente dos incentivos fiscais não é nada animador e traz sistematicamente diversos problemas, tais como conflitos federativos e agravamento da situação fiscal de certos entes. Por isso, adiante, será exposto o atual panorama dos benefícios fiscais no país. Contudo, antes cumpre proceder com um excursus acerca dos proveitos os quais podem decorrer da utilização desse importante instrumento a disposição do ente tributante.

²⁴⁰ BORGES, José Souto Maior. A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e sua inaplicabilidade a incentivos financeiros estaduais. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 63, São Paulo, Dialética, dez. 2000, p. 91.

²⁴¹ HENRIQUES, Elcio Fiori. **Os Benefícios Fiscais no Direito Financeiro e Orçamentário: O gasto tributário no Direito Brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 29.

²⁴² BEVILACQUA, Lucas, *op. cit.*, p. 172.

3.5. Os benefícios fiscais como imprescindível instrumento a disposição do Estado: algumas considerações

Como visto, os benefícios fiscais constituem renúncia de receita. No entanto, considerá-lo apenas sob este ponto de vista constitui verdadeira miopia do intérprete, pois ignoram toda sua importância política, social e econômica²⁴³. Assim, embora alvo de diversas críticas, os benefícios fiscais constituem valioso instrumento a serviço do Estado. São úteis na distribuição de renda, na correção de distorções no mercado e na indução de determinados comportamentos, seja em proveito de determinado setor da economia, seja como aliado a preservação do meio ambiente, por exemplo.

3.5.1. Benefícios fiscais e direitos fundamentais

Conforme analisado, os direitos fundamentais, com o advento do neoconstitucionalismo, foram alçados a um novo patamar. Passaram a ser vistos como objetivos a serem logrados através da atuação estatal. Neste diapasão, os tributos passaram a ser vistos como instrumentos para essa realização e, notadamente, a extrafiscalidade²⁴⁴, a qual se expressa sobretudo através de normas instituidoras de benefícios fiscais.

É evidente que não se pretende, neste breve espaço, esgotar todos os direitos fundamentais e quais deles são passíveis de serem concretizados através da utilização dos benefícios fiscais. Pretende-se apenas esboçar a importância destes para a maximização da efetividade constitucional no que diz respeito aos direitos fundamentais. Ademais, é descabido imaginar que a tributação seja capaz de realizar todos os direitos sociais, econômicos, culturais e de existência previstos na Constituição pois, pensar assim seria “mergulhar no fosso da ingenuidade”²⁴⁵

²⁴³ LOBATO, Valter de Souza; LEITE, Matheus Soares. A extrafiscalidade como fator essencial para o alcance da justiça distributiva em tempos de crise. In: LOBATO, Valter de Souza; DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo; LEITE, Matheus Soares. **Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance**. Belo Horizonte: Fórum, 2017, p. 190.

²⁴⁴ CORREIA NETO, Celso de Barros. **Os Impostos e o Estado de Direito**. São Paulo: Almedina, 2017, p. 50.

²⁴⁵ BUFFON, Marciano. **Tributação e Dignidade Humana: entre direitos e deveres fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 231.

Já foi demonstrada nessa dissertação a necessidade de um objetivo que fundamenta as normas tributárias indutoras e é, pois, este que pode consistir na realização de determinado direito fundamental, a exemplo do meio ambiente:

O exemplo do direito ao meio ambiente é o mais ilustrativo. Podemos citar os incentivos fiscais concedidos em favor de atividades de relevância ambiental ou, em sentido oposto, a utilização de tributação agravada em desfavor de atividades poluidoras. [...]

O legislador usa de normas tributárias com o objetivo de estimular condutas ecologicamente desejáveis e/ou desestimular comportamentos que acarretam degradação ambiental, de modo que os fins estão no direito ambiental [...]²⁴⁶

Assim como os benefícios fiscais podem ser úteis à proteção do meio ambiente, podem também serem utilizados como mecanismo para garantir o acesso a saúde através da redução ou da desoneração total da carga fiscal sobre medicamentos essenciais, por exemplo²⁴⁷.

A Constituição Federal de 1988, como se sabe, vedou, em seu art. 167, inciso IV, a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas as hipóteses já previstas no próprio texto constitucional. Logo, a instituição de benefícios fiscais é, decerto, forma adequada e conveniente para a promoção de determinados direitos fundamentais e outros bens e valores constitucionalmente protegidos. Ademais, conforme visto, muitas vezes, objetivos que poderiam ser logrados por meio do gasto direto podem ser atingidos através do chamado gasto tributário indireto donde podem se localizar os benefícios fiscais.

3.6. O atual panorama dos incentivos fiscais no Brasil: legislação, impactos de sua concessão e controle

Conforme visto, os incentivos fiscais podem ser vistos como gasto tributário indireto ou mesmo como renúncia de receita. Assim, embora possuam fundamental importância na direção da economia e no atingimento de objetivos constitucionais tal como a redução das desigualdades sociais e regionais, os incentivos fiscais produzem também impacto nas receitas públicas uma vez que

²⁴⁶ CORREIA NETO, Celso de Barros. *op. cit.*, p. 51.

²⁴⁷ BUFFON, Marciano. *op. cit.*, p. 232.

operam por meio de isenções totais, parciais e reduções de alíquotas, por exemplo.

Portanto, há forte inquietação no que tange ao desequilíbrio nas contas públicas em razão dos incentivos fiscais, os quais, conforme será analisado nas linhas abaixo, são concedidos, muitas vezes, sem qualquer critério e perpetuados sem qualquer controle.

Por serem vistos como uma espécie de renúncia de receita é que a chamada Lei de Responsabilidade Fiscal – a qual consolidou um novo padrão de controle e de transparência para as finanças públicas no Brasil – trouxe, em seu texto, novos requisitos e parâmetros de concessão e de controle, os quais merecem análise mais detida. E, pela sua importância, a análise será iniciada pelos dispositivos do referido diploma legal que tratam do tema.

3.6.1. Os incentivos fiscais e a Lei de Responsabilidade Fiscal

Embora a Lei de Responsabilidade Fiscal seja criticada por alguns autores, com alguma razão, por obstaculizar a política de gastos de todos os entes da federação em detrimento do pagamento das dívidas com o sistema financeiro²⁴⁸, ela trouxe consigo alguns importantes mecanismos no que tange ao controle das finanças públicas.

O art. 14 do referido diploma legal dispõe que tanto a concessão quanto a ampliação de incentivos e benefícios fiscais de natureza tributária, do qual decorram renúncia de receita devem estar acompanhados de uma estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício de início de vigência e nos dois seguintes. Além disso, referidos incentivos devem estar de acordo com o teor da Lei de Diretrizes Orçamentária e, ou demonstrar que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e que esta não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias, ou estar acompanhada de medidas de compensação, no período compreendido entre o exercício que entrar em vigência e os dois

²⁴⁸ MACIEL, David. Neoliberalismo e autocracia burguesa no Brasil. **Cadernos Cemarx**: IFCH-UNICAMP, Campinas, n. 1, p.195-210, 2008. Anual. Disponível em: <<https://www.ifch.unicamp.br/ojs/index.php/cemarx/article/view/1384/959>>. Acesso em: 13 jun. 2019.

seguintes, através do aumento de receita, seja ele proveniente da elevação de alíquotas, da ampliação da base de cálculo, da majoração ou criação de tributo ou contribuição.

O art. 14 possui ainda dois parágrafos. O primeiro enumera quais incentivos estão abarcados no conceito de renúncia de receita, quais sejam: a 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, de modo genérico faz referência a “outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado”. Esta última previsão faz com que as hipóteses elencadas sejam meramente exemplificativas, sendo, portanto, uma “válvula de escape” para abarcar eventuais burlas ao sistema de controle criado²⁴⁹.

Já o parágrafo segundo dispõe que caso o incentivo fiscal decorra da condição imposta pelo inciso II do caput, qual seja, a de estar acompanhada de medidas de compensação, esse apenas entrará em vigor quando estas estiverem devidamente implementadas. Objetiva, pois, o parágrafo segundo evitar que as medidas compensatórias se convertam em letra morta, previstas apenas para “inglês ver”.

Desse modo, o dispositivo aqui tratado dirige-se tanto ao proponente da Lei Orçamentária que deverá nela prever a estimativa do impacto da renúncia quanto ao Poder Legislativo o qual deverá discutir e aprovar a lei²⁵⁰.

Importante notar que a Lei de Responsabilidade Fiscal impõe, em tese, relevante mecanismo de controle pois incide na fase de elaboração da lei na qual, via de regra, o impacto financeiro não costuma ser levado em consideração da forma devida²⁵¹.

²⁴⁹ GUERRA MARTINS, Marcelo. Renúncia de receita como gasto tributário e a Lei de Responsabilidade Fiscal. **Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico. Belo Horizonte, ano, v. 2, p. 59.**

²⁵⁰ ALMEIDA, Rogério Cannizzaro. **Incentivos Fiscais e Extrafiscalidade: Intervenção estatal em busca de desenvolvimento e a guerra fiscal entre estados.** 2010. 241 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2010. Disponível em: <<https://repositorio.ufpe.br/handle/123456789/3943>>. Acesso em: 10 jun. 2018, p. 179.

²⁵¹ CORREIA NETO, Celso de Barros. **O avesso do tributo: incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro.** 2013. 271 f. Tese (Doutorado) - Curso de Direito, Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012. Disponível

Logo, a LRF vai de encontro à perspectiva vigente e impõe a preocupação com os custos e não apenas com a justificativa do mérito o qual embasa a instituição do incentivo fiscal. Com isso, esse dispositivo objetiva, por um lado, garantir transparência e de outro, assegurar que haja planejamento no atuar estatal com o fito de impedir que eventuais incentivos fiscais concedidos possam prejudicar metas de resultados fiscais e, por óbvio, o equilíbrio orçamentário²⁵².

No mesmo sentido, a LRF traz ainda o art. 16, o qual se mostra imbricado ao art. 14 outrora analisado. Esse dispositivo dispõe que a criação, expansão ou aperfeiçoamento de qualquer ação estatal que implique em aumento de despesa deve possuir (I) estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que entrar em vigor e nos dois subsequentes bem como (II) uma declaração do ordenador da despesa de que o aumento possui adequação orçamentária e financeira com a lei orçamentária anual e compatibilidade com a Lei de Diretrizes Orçamentárias e com o Plano Plurianual.

Assim é que o legislativo, destinatário da norma, deve, tendo por base os critérios do art. 14, realizar um exame de adequação com relação a Lei Orçamentária Anual e um exame de compatibilidade com a Lei de Diretrizes Orçamentárias e com o Plano Plurianual, nesse sentido:

Compatibilidade e adequação são definidos no art. 16 da Lei de Responsabilidade Fiscal, no que se refere às despesas públicas. A primeira, a compatibilidade, diz respeito à conformidade entre a proposição legislativa e às leis orçamentárias, em sentido amplo, - plano plurianual, lei de diretrizes orçamentárias e lei orçamentária anual. A despesa implicada deve estar conforme as diretrizes, os objetivos e as metas previstas e não contrariar qualquer disposição dos diplomas legislativos citados. Já a segunda, a adequação, demanda existência de recursos suficientes, levando-se em conta o impacto orçamentário da medida proposta e os meios de compensação estabelecidos. Especificamente no que se refere aos benefícios fiscais, devem-se levar em conta os critérios estabelecidos pelo art. 14. Impõe-se o atendimento ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias (compatibilidade) e a demonstração de neutralidade fiscal (adequação), seja porque foi considerada na estimativa de receita e não afeta o disposto nas metas de resultado fiscal, seja porque foram estabelecidas as necessárias medidas de compensação.

em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-15082013-084732/pt-br.php>>.

Acesso em: 01 nov. 2017, p. 204.

²⁵² *Ibidem*, p. 204.

Tal pronunciamento a respeito da compatibilidade e da adequação financeira e orçamentária é de importância capital para definir-se o papel do Legislativo no controle dos benefícios fiscais²⁵³.

Em tese, tais previsões da LRF contribuem para uma gestão eficiente dos incentivos fiscais os quais não deveriam conduzir a um desequilíbrio fiscal que, conforme sabemos, aprofunda os muitos problemas sociais e administrativos do país.

3.6.2. Os parâmetros constitucionais de concessão e controle

3.6.2.1. O art. 70 da CF/88: do controle externo e o Tribunal de Contas

O art. 70 da CF/88, em seu *caput*, dispõe que:

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

Assim, através deste dispositivo, ficou estabelecido que o chamado controle externo das contas públicas ficará a cargo do Congresso Nacional o qual terá, pela redação do artigo seguinte, o auxílio técnico do Tribunal de Contas da União. Além de que haverá também um controle interno a cargo de cada poder.

Assim, cabe, no que tange as renúncias de receita – para utilizar o mesmo termo empregado pelo texto constitucional – um controle pelo próprio ente responsável como também um controle a cargo do poder legislativo, auxiliado pelo Tribunal de Contas.

O Tribunal de Contas, nesse contexto, deve ser compreendido não apenas como um instrumento técnico a serviço do Congresso Nacional, como foi por muitos visto²⁵⁴. Na realidade, há apenas uma atuação jurídica por parte do

²⁵³ *Ibidem*, p. 215.

²⁵⁴ BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 572.

Tribunal de Contas que se dá ao lado do Congresso Nacional. Há uma “zona de interseção operacional” em algumas funções, a qual deixa de existir em outros momentos pois “o TCU não faz plantio para outro colher, pois se coloca ao mesmo tempo na linha de largada e na linha de chegada dos respectivos processos”²⁵⁵.

3.6.2.2. O §6º do art. 150 da CF/88 e o princípio da legalidade

Uma das mais importantes previsões acerca do controle e da concessão dos incentivos fiscais e que merece ser analisada de pronto é a disposta no §6º do art. 150, assim redigido:

§ 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, g²⁵⁶.

De acordo com este dispositivo, portanto, apenas lei específica pode conceder incentivos fiscais. É latente, portanto, a relação com o princípio da legalidade. Ou seja, parte da ideia de “concordância com a tributação ou de autoimposição tributária”²⁵⁷ a qual tem como um de seus marcos históricos reivindicações nas Trezes Colônias nos Estados Unidos:

No Estados Unidos, que receberam o afluxo de colonos ingleses de origem puritana, há uma assimilação dos ideais liberais ingleses, que, com o movimento de independência, acabaram-se voltando contra a Inglaterra. Nesse contexto, o lema no taxation without representation, se num primeiro momento é dirigido contra a metrópole britânica, transforma-se em combustível dos revolucionários liberais que promoveram a independência, e que acabaram por consagrar o princípio da legalidade tributária na Constituição de 1787²⁵⁸.

²⁵⁵ BRITTO, Carlos Ayres. O REGIME CONSTITUCIONAL DOS TRIBUNAIS DE CONTAS. **Revista Diálogo Jurídico**, Salvador, v. 9, n. 1, p.1-12, dez. 2001. Disponível em: <<http://rodrigouchoa.atspace.com/dialogo-juridico-2001-12-09-carlos-ayres-britto.pdf>>. Acesso em: 15 jul. 2019, p. 06.

²⁵⁶ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 14 de jun.2019.

²⁵⁷ LEÃO, Martha Toribio. **Controle da Extrafiscalidade**. São Paulo: Quartier Latin, 2015,p 77.

²⁵⁸ RIBEIRO, Ricardo Lodi. O fundamento da legalidade tributária: do autoconsentimento ao pluralismo político. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, v. 45, n. 177, p.215-222, mar. 2008. Disponível em:

Nesse contexto, então, do mesmo modo que a instituição e majoração de tributos exige a edição de lei específica, a concessão de incentivos fiscais, já vista aqui como “o reverso da medalha”, também necessita de lei específica para a sua concessão. Assim, é por isso que é pacífico afirmar que:

[...] os incentivos fiscais, não obstante a necessidade de atendimento aos requisitos formais e principiológicos para a sua concessão, se estruturam a partir de norma expedida pelo próprio ente político competente à instituição do tributo que lhe foi outorgado na atribuição de competência²⁵⁹.

Insta ressaltar que o dispositivo, ao falar em “lei específica [...] que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição” visa, assim como o §8º, do art. 165, da CF/88 – o qual proíbe os chamados “orçamentos rabilongos” ou as “caudas orçamentárias” - , impedir que através de diplomas legais que tratem de outra matéria se conceda determinado incentivo fiscal, prestigiando, portanto, a transparência fiscal²⁶⁰.

Contudo, o dispositivo analisado é comumente desrespeitado, sendo comum a declaração pelo Supremo Tribunal Federal de inconstitucionalidade por esta razão²⁶¹.

No entanto a obediência ao princípio da legalidade no tocante aos incentivos fiscais admite mitigações – conforme expressão de Schoueri – em relação a determinadas normas indutoras, expressa no §1º, art. 153 e na alínea “b”, I, §4º, do art. 177 da CF/88 e que permitem que por ato do Poder Executivo as alíquotas de determinados tributos sejam reduzidas ou elevadas.

Assim, pelo teor dos citados dispositivos, é que o Poder Executivo por ato próprio pode, respeitados os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos de importação de produtos estrangeiros (II), de exportação (IE), de

<https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/160210/Fundamento_legalidade_tributari_a_177.pdf?sequence=5>. Acesso em: 10 jun. 2018, p. 216.

²⁵⁹ CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 05.

²⁶⁰ CORREIA NETO, Celso de Barros. **O avesso do tributo: incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro**. 2013. 271 f. Tese (Doutorado) - Curso de Direito, Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-15082013-084732/pt-br.php>>. Acesso em: 01 nov. 2017, p. 190-192.

²⁶¹ CORREIA NETO, Celso de Barros, *op. cit.*, p. 193.

produtos industrializados (IPI), de operações de crédito, câmbio e seguro ou relativas a títulos ou valores mobiliários (IOF). Do mesmo modo, também pode o Executivo reduzir e reestabelecer as alíquotas da contribuição de intervenção no domínio econômico relativa a atividades de importação ou comercialização de petróleo, gás natural e seus respectivos derivados e álcool combustível, a chamada CIDE-Combustível.

Tal mitigação em relação a esses tributos se justifica em razão da:

[...] sua propensão a servirem de veículo para a introdução de normas tributárias indutoras. Daí a decisão constitucional de reuni-los. São, em síntese, áreas sensíveis, que exigem a intervenção a qualquer momento por parte do Poder Público, não podendo, então, dobrar-se a restrições como a legalidade [...] ²⁶²

Embora alguns insistam na tese de que os incentivos fiscais não compreendem a mera redução de alíquota, adota-se aqui a tese de que aqueles podem sim decorrer de “modificações em quaisquer dos critérios da regra-matriz de incidência ou, até mesmo, da redução do valor do crédito tributário já formado”²⁶³.

3.6.2.3. A constitucionalização do art. 14 da LRF: a “PEC do Teto de Gastos” (EC nº 95/2016) e o art. 113 do ADCT

Em que pesem as disposições contestáveis acerca do estabelecimento de um teto de gastos para o investimento público, a EC nº 95/2016, a qual inseriu os arts. 106 a 114 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT, trouxe uma novidade positiva no que tange às renúncias de receita.

²⁶² SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 263-264.

²⁶³ ASSIS, Karoline Merchiori de. **Segurança Jurídica dos Benefícios Fiscais**. 2013. 559 f. Tese (Doutorado) - Curso de Direito, Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-13062014-155055/pt-br.php>>. Acesso em: 11 nov. 2018, p. 161.

O art. 113 inserido no ADCT, na prática, constitucionalizou o disposto no art. 14 da LRF²⁶⁴ – analisado linhas atrás²⁶⁵ – dispondo, portanto, que as proposições legislativas que criem ou alterem renúncias de receitas devem obrigatoriamente serem acompanhadas de estimativa do impacto orçamentário e financeiro. O dispositivo trata do mesmo modo acerca das proposições que criem ou alterem despesas obrigatórias.

A constitucionalização de tal medida deve trazer importantes efeitos práticos, quais sejam, a uma, a necessidade de o Poder Legislativo estabelecer uma fase específica no processo legislativo para a análise do impacto financeiro e orçamentário. Esta obrigação passa a ser uma verdadeira condição, sem a qual a matéria sequer deve ser deliberada. E, a duas, a assunção pelo Judiciário de sua obrigatoriedade²⁶⁶.

Quanto a esta última consequência, Celso de Barros Correia Neto aduziu:

[...] diante do novo parâmetro constitucional, o que antes era tomado apenas como uma causa de arquivamento da proposição legislativa, passível de superação pelo voto de maioria legislativa eventual, tornou-se um vício de inconstitucionalidade insuscetível de convalidação. Inaugurou-se, dessa forma, um novo espaço para o controle judicial de constitucionalidade dos benefícios fiscais no Brasil²⁶⁷.

No entanto, alguns autores²⁶⁸ entendem que o referido dispositivo se aplica apenas no âmbito da União, pois, o art. 106, adicionado ao mesmo ADCT, dispõe que os arts. 107 a 114 tratam do Novo Regime Fiscal da União e, por indicar expressamente se tratar de dispositivos aplicáveis à União, não caberia aplicação a outros âmbitos federativos.

²⁶⁴ SILVA, José de Ribamar Pereira da; BITTENCOURT, Fernando Moutinho Ramalho. Uma interpretação para o teor dos dispositivos da Emenda Constitucional nº 95, de 15 de dezembro de 2016, que instituiu o Novo Regime Fiscal com limites para o gasto da União, e considerações sobre sua implementação. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/529648>>. Acesso em: 21 set. 2019, p. 53.

²⁶⁵ Vide ponto 2.6.1.

²⁶⁶ SILVA, José de Ribamar Pereira da; BITTENCOURT, Fernando Moutinho Ramalho, *op. cit.*, p. 53-54.

²⁶⁷ CORREIA NETO, Celso de Barros. **Novo regime fiscal ampliou controle judicial dos benefícios fiscais**. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-mar-16/observatorio-constitucional-regime-fiscal-ampliou-controle-judicial-beneficios-fiscais>>. Acesso em: 11 set. 2019.

²⁶⁸ Cf. SCAFF, Fernando Facury. **A estimativa do impacto orçamentário-financeiro das renúncias fiscais**. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-set-03/estimativa-impacto-orcamentario-financeiro-renuncias-fiscais>>. Acesso em: 10 set. 2019.

Scaff chega ao ponto de afirmar que, entender de modo diverso e estender a aplicação do dispositivo aos municípios e estados seria expressão do ativismo judicial, o qual seria lesivo à segurança jurídica²⁶⁹. No entanto, é possível argumentar em sentido contrário, pois a aplicação do art. 113 do ADCT no âmbito dos demais entes federados seria prestigiar os hoje tão falados princípio do equilíbrio orçamentário e da transparência. E ademais, o ativismo judicial não necessariamente constitui algo nocivo²⁷⁰.

3.6.2.4. O impacto dos incentivos fiscais no orçamento: previsão constitucional de controle e sua efetividade

A Constituição Federal traz ainda no § 6º, do art. 165, a previsão de que o projeto de lei orçamentária deve ser acompanhado de “demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrentes de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia”²⁷¹.

Este dispositivo foi inspirado na ideia trazida pelos já citados Surrey e McDaniel acerca do que chamavam de *tax expenditure* e que por permitir identificar de forma clara quais consistiam em privilégios odiosos, levou nos Estados Unidos o orçamento a conter uma análise focada nos gastos tributários e subvenções²⁷².

Assim, o ora analisado dispositivo adveio na CF/88 com o fito de evitar o desvirtuamento dos incentivos fiscais bem como para assegurar o equilíbrio orçamentário, vindo, mais tarde a ser reforçado, em especial, pela já analisada previsão do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF)²⁷³ a qual foi pensada tendo como um dos objetivos maiores o equilíbrio orçamentário e fiscal .

²⁶⁹ *Ibidem*.

²⁷⁰ LEITE, Glauco Salomão. Inércia Legislativa e Ativismo Judicial: A Dinâmica da Separação dos Poderes na Ordem Constitucional Brasileira. **Revista Direito, Estado e Sociedade**, Rio de Janeiro, n. 45, p.10-31, jun/dez, 2014. Semestral. Disponível em: <<http://www.jur.puc-rio.br/revistades/index.php/revistades/article/view/428/351>>. Acesso em: 20 nov. 2017, p. 15.

²⁷¹ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 14 de jun.2019.

²⁷² TORRES, Ricardo Lobo. Anulação de incentivos fiscais: efeitos no tempo. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 121, p. 135, out. 2005.

²⁷³ NELSON, Rocco Antonio Rangel Rosso. DOS INCENTIVOS FISCAIS: UMA ANÁLISE DE SUA DIMENSÃO NORMATIVA NO SISTEMA JURÍDICO BRASILEIRO. **Revista de Finanças Públicas Tributação e Desenvolvimento**, Rio de Janeiro, v. 4, n. 4, p.1-34, dez 2016.

A LRF ainda volta a reforçar essa previsão no art. 5º, II o qual impõe que o projeto da lei orçamentária anual deve ser acompanhado não só do documento exigido pelo §6º do art. 156, como também das medidas de compensação a renúncia de receitas e ao aumento de despesas de caráter continuado²⁷⁴.

Nesse esteio, é possível ainda afirmar que o dispositivo é expressão do princípio da clareza orçamentária²⁷⁵ o qual impõe a transparência na previsão de receitas e despesas.

No entanto, em que pese a necessidade de transparência, o demonstrativo, de acordo com a redação do texto, não integra a Lei Orçamentária, mas apenas seu projeto. Assim, possui função meramente informativa para subsidiar os debates relativos ao projeto²⁷⁶. Logo, é possível afirmar que do ponto de vista de um efetivo controle, o dispositivo possui pouca efetividade. Por essa razão, alguns sustentam a necessidade de se modificar o texto constitucional do seguinte modo:

[...] a intervenção do Congresso Nacional e do Tribunal de Contas da União, como agentes responsáveis pela fiscalização da renúncia de receita pública federal, deve assegurar a transparência necessária à gestão de tão relevante política pública, bem como a sua permanente avaliação não apenas quanto à observância do princípio da legalidade, mas fundamentalmente no que concerne aos resultados sócioeconômicos efetivamente alcançados, analisados à luz dos princípios constitucionais e legais da eficiência, eficácia, economicidade e efetividade.

Para tanto, a solução ideal é a elaboração de um orçamento próprio de renúncia de receita, estruturado nos moldes do orçamento fiscal, mesmo considerando que para viabilizar esta proposta faz-se mister alterar os parágrafos 5º e 6º do artigo 165 da atual Constituição Federal²⁷⁷

Disponível em: <<http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/17182>>. Acesso em: 10 jun. 2017, p. 8-10.

²⁷⁴ CORREIA NETO, Celso de Barros. **O avesso do tributo: incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro**. 2013. 271 f. Tese (Doutorado) - Curso de Direito, Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-15082013-084732/pt-br.php>>. Acesso em: 01 nov. 2017, p. 196.

²⁷⁵ NELSON, Rocco Antonio Rangel Rosso, *op. cit.*, p. 8.

²⁷⁶ CORREIA NETO, Celso de Barros, *op. cit.*, p. 194.

²⁷⁷ ALMEIDA, Francisco Carlos Ribeiro de. A renúncia de receita como fonte alternativa de recursos orçamentários. **Revista do Tcu**, Brasília, v. 32, n. 88, p.54-65, jun. 2001. Disponível em: <<https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/view/892/957>>. Acesso em: 01 jun. 2019, p. 55.

No entanto, enquanto as desejadas mudanças legislativas e de atitude daqueles que compõem o legislativo e a Administração Pública, proliferam-se incentivos fiscais nocivos ao equilíbrio orçamentário e, pior, comprometedores do cumprimento dos objetivos da República dispostos no art. 3º da CF/88.

3.6.3. O cenário de descontrole dos incentivos fiscais no Brasil: consequências de um uso abusivo

Neste tópico será analisado atual cenário de descontrole de concessão de incentivos fiscais que conduz a uma piora da situação fiscal brasileira. No entanto, antes desse ser de fato apresentado, cumpre apontar alguns fatores os quais contribuem de forma decisiva para o atual estágio.

3.6.3.1. Imprevisibilidade da conduta dos contribuintes e dificuldade de avaliar os efeitos dos incentivos fiscais

Ao se conceder um incentivo fiscal há o interesse por parte do Estado de que o contribuinte aja de determinada maneira, seja se abstendo de determinada conduta, seja praticando-a com maior frequência ou intensidade, por exemplo. No entanto, há, sem dúvida, uma margem de discricionariedade na conduta do contribuinte, uma vez que:

[...] como não é proibido ou ilícito atuar em sentido contrário ao critério determinado pela norma, é possível que o contribuinte escolha não alterar o seu comportamento. Existe, por conseguinte, uma margem de discricionariedade para o destinatário da norma, o que dificulta a possibilidade de antecipação dos seus efeitos. Se a norma tributária indutora é criada a partir de uma expectativa de influência no comportamento dos contribuintes, é inafastável o fato de que esta expectativa pode ou não ser confirmada na prática²⁷⁸.

Ou seja, após a concessão do incentivo fiscal, há uma transferência ao particular sobre a decisão do montante a ser transferido do Erário para os contribuintes, pois cabe a estes escolherem o quanto incidirão no fato gerador e, conseqüentemente, o quanto economizarão²⁷⁹.

²⁷⁸ LEÃO, Martha Toribio. **Controle da Extrafiscalidade**. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 123.

²⁷⁹ HENRIQUES, Elcio Fiori. **Os Benefícios Fiscais no Direito Financeiro e Orçamentário: O gasto tributário no Direito Brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 41.

Essa discricionariedade que possui o contribuinte faz com que nem sempre seja possível prever com segurança os efeitos da medida adotada. Muitas vezes, o sujeito passivo não age de modo necessariamente racional, se comporta por caprichos pessoais, possui outras motivações subjetivas e, há ainda os casos em que a conduta desejada é adotada mesmo na ausência de regras indutoras²⁸⁰.

Nesse sentido, é possível até mesmo questionar a própria racionalidade da tributação dirigida a finalidades, pois a satisfação dos efeitos desejados não pode ser prevista em nível relevante de certeza²⁸¹. Saliente-se ainda que, além da possibilidade de não ocorrerem os efeitos desejados, é possível a ocorrência de efeitos colaterais os quais podem, caso sopesados, com os efeitos satisfeitos terem um impacto maior o que torna ainda mais complexa a questão dos incentivos fiscais e das normas tributárias indutoras de forma geral.

3.6.3.2. O lobby e grandes grupos econômicos: pressão e desnaturação dos instrumentos de intervenção

A instituição de benefícios fiscais representa, decerto, uma grande vantagem para os seus beneficiários. Tal fato leva grandes grupos empresariais a praticarem lobby pela sua instituição e a pressão desses grupos – a qual é um caminho para a corrupção - acarreta a proliferação de despesas fiscais indiretas prejudiciais à eficiência dos gastos públicos²⁸².

Assim, somada às dificuldades de projeção e previsão de efeitos está essa pressão exercida por grandes grupos econômicos a qual é, muitas vezes, decisiva na elaboração e aplicação das leis tributárias²⁸³. Tal fato, além de obstar a elaboração de um sistema tributário mais racional, pautado primordialmente em uma análise de custo e benefício, acarreta no reforço da regressividade do sistema e contribui para limitar os gastos e os investimentos que poderiam ser

²⁸⁰ ADAMY, Pedro. Instrumentalização do Direito Tributário. In: ÁVILA, Humberto (Org.). **Fundamentos do Direito Tributário**. São Paulo: Marcial Pons, 2012. p. 316.

²⁸¹ *Ibidem*, p. 317.

²⁸² SWIFT, Zhicheng Li. Managing the Effects of Tax Expenditures on the National Budget. **World Bank Policy Research Working Paper Series**, Washington Dc, v. 3927, n. 3927, p.1-31, maio 2006. Disponível em: <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=917498##>. Acesso em: 11 ago. 2019, p. 12.

²⁸³ SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. **Teoria e Prática das Isenções Tributárias**. Rio de Janeiro: Forense, 1989, p. 125.

revertidos em ações que assegurassem direitos sociais e garantias fundamentais das camadas de menor renda²⁸⁴. O risco, então, é que “a legislação tributária se torne, em grande medida, um emaranhado de benefícios àqueles que têm maior poder de convencimento ou barganha perante o legislador ou perante o executivo”²⁸⁵.

Seixas Filho aponta, em trabalho acerca das isenções tributárias, com base em estudo elaborado por Stanley S. Surrey e Emil M. Sunley Jr., que a pressão de grupos econômicos está imbricada com a ausência de estudos de impacto das figuras desonerativas, veja-se:

[...] em comparação com os grupos de pressão bem organizados e as corporações poderosas, a massa geral de contribuintes está mal representada na formulação e execução da legislação fiscal, e por isto, há seguramente escassa pressão exterior em favor da realização de tais estudos. O segundo motivo consiste em que os incentivos fiscais se consideram em geral aceitáveis e por isto não são objetos de estudo²⁸⁶.

Logo, o combate a barafunda que se tornou a concessão de incentivos fiscais está ligado ao combate ao lobby de grandes grupos econômicos, o qual não consiste em algo necessariamente ilegal embora possua, como demonstrado, potencial para desnaturar a instrumentalização do direito tributário através dos incentivos fiscais.

3.6.3.3. Quadro da barafunda dos incentivos fiscais no Brasil

Embora a legislação nacional traga diversos instrumentos que impõem requisitos para a concessão e instrumentos de controle para os incentivos fiscais, o atual quadro no Brasil é de completo descontrole. Uma verdadeira barafunda que contribui sobremaneira para a situação de desequilíbrio nas contas públicas.

²⁸⁴ GOULARTI, Juliano Giassi. A trajetória da Política Fiscal. In: A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas / Eduardo Fagnani (organizador). Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. 804 p

²⁸⁵ ADAMY, Pedro, *op. cit.*, p. 319.

²⁸⁶ SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. **Teoria e Prática das Isenções Tributárias**. Rio de Janeiro: Forense, 1989, p. 123.

No entanto, em que pese este fato, o ajuste fiscal é realizado sobretudo em gastos com políticas sociais como educação, saúde e políticas de inclusão²⁸⁷. Enquanto o descontrole dos incentivos fiscais permanece, contribuindo para tornar ainda mais regressivo o sistema tributário brasileiro.

O Tribunal de Contas da União (TCU), em recente auditoria publicada demonstrou que, apenas no âmbito da União, haviam sido estimadas para o ano de 2018 um total de R\$ 283 bilhões de renúncias tributárias, valor que correspondente a 3,87% (três vírgula oitenta e sete por cento) do PIB e 20,7% (vinte vírgula sete por cento) da estimativa de arrecadação total²⁸⁸. Logo, é como se a União, de modo aproximado, abrisse mão de um real a cada cinco arrecadados²⁸⁹. São valores expressivos e que chocam em especial ao confrontá-los com o fato de que no mesmo ano de 2018 eram previstos diversos cortes de gastos em outras áreas e já vigia a Emenda Constitucional do Teto dos Gastos (EC nº 95/2016) a qual congelou por 20 anos gastos públicos, aprovada com o suposto objetivo de equilibrar as contas públicas.

Um fator importante e que contribui para o atual cenário é, sem dúvida, a ausência de controle dos incentivos fiscais. Costumeiramente, tais medidas são concedidas sem qualquer transparência e sem o devido planejamento²⁹⁰. Tanto que, em recente relatório, o Banco Mundial – maior instituição financeira de desenvolvimento do mundo – apontou para a “necessidade urgente de realizar uma avaliação sistemática de seus resultados” pois o volume dispendido é enorme e são poucos os programas avaliados²⁹¹.

²⁸⁷ MOTA, Beatriz. **Corte orçamentário anunciado pelo governo pode provocar paralisia e morte de políticas sociais de saúde e de educação**. Escola Politécnica de Saúde Joaquim Venâncio – FioCruz. 2019. Disponível em: <<http://www.epsjv.fiocruz.br/noticias/reportagem/corte-orcamentario-anunciado-pelo-governo-pode-provocar-paralisia-e-morte-de>>. Acesso em: 10. Jun. 2019.

²⁸⁸ BRASIL. Tribunal de Contas da União. Relatório de Auditoria nº TC 015.940/2017-9. **Tribunal de Contas da União**. Brasília,. Disponível em: <<https://contas.tcu.gov.br/etcu/ObterDocumentoSisdoc?seAbrirDocNoBrowser=true&codArqCatalocado=14740426&codPapelTramitavel=59432961>>. Acesso em: 10 out. 2018, p. 2.

²⁸⁹ PELLEGRINI, Josué Alfredo. **Gastos (benefícios) tributários**: Nota Técnica nº 17. Brasília: IFI - Senado Federal, 2018. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/542784/NT17_2018.pdf>. Acesso em: 11 maio 2019.

²⁹⁰ HENRIQUES, Elcio Fiori. **Os Benefícios Fiscais no Direito Financeiro e Orçamentário: O gasto tributário no Direito Brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 29.

²⁹¹ BANCO MUNDIAL. **Um ajuste justo**: Análise da eficiência e equidade no gasto público no Brasil. Brasília: Grupo Banco Mundial, 2018. Disponível em: <<http://documents.worldbank.org/curated/en/884871511196609355/pdf/121480REVISEDPORT>>

Na mesma linha, a já aludida auditoria do TCU apontou alguns fatores que conduzem a barafunda atual:

[...] (i) ausência de normatização do processo de instituição de renúncias tributárias; (ii) ausência de acompanhamento e de avaliação das renúncias; (iii) deficiências de comunicação sobre os benefícios tributários entre Receitas Federal e órgãos gestores; e (iv) ausência de regulamentação sobre a gestão dos gastos tributários²⁹².

Assim, percebe-se que, embora a legislação pátria possua previsões de controle elas parecem não serem cumpridas em sua inteireza e, do mesmo modo, se mostram insuficientes. Portanto, percebe-se um verdadeiro descaso na gestão dos benefícios fiscais, não existindo o mínimo de controle dessa ferramenta tão importante e capaz de gerar tantos malefícios nas contas públicas. De sorte que é possível através dos dados mostrados pelo TCU que embora o ente da Administração concedente possua o dever de realizar a autotutela²⁹³, sequer este o faz adequadamente, pois, via de regra, inexistente avaliação periódica de resultados o que compromete a aferição de benefícios sociais ou econômicos da medida²⁹⁴. E, conseqüentemente, prejudica mais na frente a eventual realização do controle pelo Poder Judiciário e por demais órgãos de controle como o Tribunal de Contas.

No ano de 2017, os dados eram bastante semelhantes aos já apresentados relativos ao ano de 2018, tendo as renúncias de receitas chegado ao patamar de 4,1% do PIB. Ao analisar este dado, a Instituição Fiscal Independente – órgão da estrutura administrativa do Senado Federal responsável por estudar estimativas de parâmetros e variáveis relacionadas ao

UGUESE-Brazil-Public-Expenditure-Review-Overview-Portuguese-Final-revised.pdf>. Acesso em: 10 jun. 2019.

²⁹² BRASIL. Tribunal de Contas da União. Relatório de Auditoria nº TC 015.940/2017-9. **Tribunal de Contas da União**. Brasília,. Disponível em: <<https://contas.tcu.gov.br/etcu/ObterDocumentoSisdoc?seAbrirDocNoBrowser=true&codArqCatalocado=14740426&codPapelTramitavel=59432961>>. Acesso em: 10 out. 2018, p. 2.

²⁹³ BARBOSA, Bruno Sartori de C.; MARTINS JR., Rômulo J.; MOURA, Marcos. As normas tributárias indutoras e a importância do controle interno e externo pelos poderes. In: LOBATO, Valter de Souza; DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo; LEITE, Matheus Soares. **Extrafiscalidade**: conceito, interpretação, limites e alcance. Belo Horizonte: Fórum, 2017, p. 75.

²⁹⁴ BRASIL. Tribunal de Contas da União. Relatório de Auditoria nº TC 015.940/2017-9. **Tribunal de Contas da União**. Brasília. Disponível em: <<https://contas.tcu.gov.br/etcu/ObterDocumentoSisdoc?seAbrirDocNoBrowser=true&codArqCatalocado=14740426&codPapelTramitavel=59432961>>. Acesso em: 10 out. 2018, p. 4.

cenário fiscal e orçamentário²⁹⁵ - fez duras críticas a esta opção política e aduziu que:

A existência desse montante de renúncias implica determinada opção pela utilização dos recursos públicos, com seus respectivos beneficiados. Esse montante poderia ter sido utilizado alternativamente para elevar em 4,1% do PIB as despesas públicas (consumo, investimento, amortização de dívida, etc.) aprovadas no Orçamento Federal. Ou então aliviar a carga tributária suportada pelos que não são beneficiados pelos gastos tributários. Assim, os 20,7% do PIB de receitas administradas pela Receita que incidem apenas sobre os não beneficiados recairiam sobre um conjunto bem maior de contribuintes²⁹⁶.

Sem controle periódico e, muitas vezes concedidos sem prazo determinado, os incentivos fiscais se tornam “gastos sem fim” – conforme tradução de Elcio Fiori Henriques para a expressão “open-ended funding” utilizada por Zhicheng Li Swift²⁹⁷ – as quais podem crescer rapidamente com as mudanças sociais e econômicas. E o crescimento desenfreado desse “gasto sem fim” conduz a um descontrole de todo orçamento²⁹⁸.

Assim, o descontrole no qual se encontra o panorama dos incentivos fiscais, reforçada por um controle débil é um exemplo “de transferência de renda para os setores ricos da sociedade, acarretando perda significativa de receita que poderia ser empregada na construção de uma sociedade mais justa”²⁹⁹. Tal fato reforça ainda a iniquidade da matriz tributária brasileira, a qual por si só já demonstra a presença ainda latente do patrimonialismo e do domínio classista

²⁹⁵ CORVAL, Paulo Roberto dos Santos. A Instituição Fiscal Independente do Senado Federal. In: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo; OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de; MACEDO, Marco Antonio Ferreira. **Direitos Fundamentais e Estado Fiscal: Estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres**. Salvador: Juspodivm, 2019. p. 367-393, p. 375.

²⁹⁶ PELLEGRINI, Josué Alfredo. **Gastos (benefícios) tributários**: Nota Técnica nº 17. Brasília: IFI - Senado Federal, 2018. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/542784/NT17_2018.pdf>. Acesso em: 11 maio 2019, p. 3.

²⁹⁷ HENRIQUES, Elcio Fiori. **Os Benefícios Fiscais no Direito Financeiro e Orçamentário: O gasto tributário no Direito Brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 42.

²⁹⁸ SWIFT, Zhicheng Li. Managing the Effects of Tax Expenditures on the National Budget. **World Bank Policy Research Working Paper Series**, Washington Dc, v. 3927, n. 3927, p.1-31, maio 2006. Disponível em: <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=917498##>. Acesso em: 11 ago. 2019, p. 9.

²⁹⁹ ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS AUDITORES-FISCAIS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **A Reforma Tributária Necessária. Justiça fiscal é possível: subsídios para o debate democrático sobre o novo desenho da tributação brasileira**. São Paulo: Anfip: Fenafisco, 2018. Organização: Eduardo Fagnani. Disponível em: <https://www.anfip.org.br/wp-content/uploads/2018/12/Livro-2_COMPLETO-FINAL-SITE-1.pdf>. Acesso em: 10 abr. 2019.

no Brasil³⁰⁰. O que, decerto, não condiz com a ideia de um Estado Democrático de Direito e, tampouco, com os objetivos fundamentais da República, previstos no art. 3º da Constituição Federal.

3.6.4. Do controle dos incentivos fiscais

Para além das previsões legais, cumpre analisar como o controle dos incentivos fiscais de fato ocorre e a quem cabe realizá-lo.

As previsões legais analisadas, tanto aquelas da Constituição Federal quanto aquelas presentes na Lei de Responsabilidade Fiscal já demonstram que os incentivos fiscais e, de modo mais amplo, as normas tributárias indutoras devem estar sujeitas a controle desde a sua concepção, em razão de sua relevância e impacto³⁰¹.

Desse modo, serão expostos tanto o controle por meio do próprio ente concedente, quanto através do poder legislativo com apoio dos tribunais de contas e, do poder judiciário. Vejamos.

3.6.4.1. O controle pelo ente concedente: autotutela e seus limites

O controle dos incentivos fiscais a ser realizado pelo ente concedente está profundamente ligado ao fator competência tributária. Conforme visto linhas atrás, “no poder de tributar se contém o poder de eximir, como o verso e reverso de uma medalha”³⁰². Ou seja, a Constituição confere a competência tributária ao ente e nesta está contida, além da competência para instituir e cobrar o tributo, está também o poder de eximir. Logo, pode o ente, no exercício de sua competência tributária conceder determinada norma tributária indutora, como uma isenção, por exemplo. E, do mesmo modo, pode ele revogá-la.

³⁰⁰ BICALHO, Guilherme Pereira Dolabella. **Extrafiscalidade Tributária: Pós-Modernidade e Legitimação do Estado Social Brasileiro**. Belo Horizonte: Arraes, 2014, p. 171.

³⁰¹ BARBOSA, Bruno Sartori de C.; MARTINS JR., Rômulo J.; MOURA, Marcos. As normas tributárias indutoras e a importância do controle interno e externo pelos poderes. In: LOBATO, Valter de Souza; DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo; LEITE, Matheus Soares. **Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance**. Belo Horizonte: Fórum, 2017, p. 75.

³⁰² BORGES, José Souto Maior. **Isenções Tributária**. São Paulo: Sugestões Literárias S.A, 1969, p. 29.

Importante recordar, nesse contexto, o teor do art. 175 do Código Tributário Nacional (CTN), que dispõe que a isenção pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, salvo aquelas concedidas por prazo certo e em função de determinadas condições. Contudo, evidentemente, conforme visto, as isenções não são as únicas normas tributárias indutoras por meio das quais se veiculam incentivos fiscais.

Some-se ao exposto o fato de que a LRF impõe uma gestão fiscal eficiente no §1º de seu art. 1º o qual determina que a concessão de incentivos fiscais deve ser feita com responsabilidade, de modo a prevenir riscos que afetam o equilíbrio das contas públicas³⁰³.

Frise-se ainda que à Administração Pública cabe realizar a autotutela de seus próprios atos, podendo decretar a nulidade desses. Nesse sentido, dispõe a Lei 9.784/99 em seu art. 53:

Art. 53. A Administração deve anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade, e pode revogá-los por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos³⁰⁴.

Esta previsão legal é reforçada pelas súmulas 346 e 473 do Supremo Tribunal Federal, as quais dispõem:

Súmula 346: A Administração Pública pode declarar a nulidade dos seus próprios atos³⁰⁵.

Súmula 473: A administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial³⁰⁶.

³⁰³ BARBOSA, Bruno Sartori de C.; MARTINS JR., Rômulo J.; MOURA, Marcos. As normas tributárias indutoras e a importância do controle interno e externo pelos poderes. In: LOBATO, Valter de Souza; DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo; LEITE, Matheus Soares. **Extrafiscalidade**: conceito, interpretação, limites e alcance. Belo Horizonte: Fórum, 2017, p. 75.

³⁰⁴ BRASIL. Lei nº 9.784, de 1999. Brasília, Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9784.htm>. Acesso em: 23 jun. 2019.

³⁰⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 346. **Supremo Tribunal Federal**. Brasília, 1963. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=1576>>. Acesso em: 20 jun. 2019.

³⁰⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 473. **Supremo Tribunal Federal**. Brasília, 1969. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=473.NUME.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas>>. Acesso em: 20. Jun. 2019.

Pelo exposto, pode o Estado decretar a nulidade, através da autotutela, tanto em razão de eventuais vícios legais como também em razão da eficácia e eficiência o que deve ocorrer através de mecanismos de fiscalização e acompanhamento³⁰⁷.

À autotutela, contudo, impõem-se limites. E alguns deles foram inseridos recentemente na Lei de Introdução as Normas do Direito Brasileiro (LINDB). No ano de 2018, foi sancionada a lei nº 13. 655, a qual inseriu novos artigos a LINDB os quais se referem a aplicação do direito público e demonstram um certo ímpeto de conter decisões – administrativas e judiciais – que pudessem ferir a segurança jurídica. Por isso, entende-se relevante abordar alguns deles. No entanto, como os dispositivos fazem referência também a esfera judicial, esses limites serão analisados todos em conjunto após discorrermos acerca do controle pelo Judiciário e pelo Tribunal de Contas.

3.6.4.2. O controle dos incentivos fiscais a ser realizado pelos Tribunais de Contas

Conforme analisado anteriormente, o Tribunal de Contas tem como uma de suas principais funções auxiliar o Congresso Nacional na fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, em relação a três fatores, a economicidade, a legalidade e a legitimidade, conforme teor do art. 70.

No desempenho desta função, a qual inclui expressamente as renúncias de receitas no art. 70 da CF/88, o Tribunal de Contas atuará de maneira judicante, consultiva e opinativa³⁰⁸.

Em seu Regimento Interno, já no §1º de seu art. 1º, consta que no julgamento e fiscalização que competem ao TCU deve decidir acerca da

³⁰⁷ BARBOSA, Bruno Sartori de C.; MARTINS JR., Rômulo J.; MOURA, Marcos. As normas tributárias indutoras e a importância do controle interno e externo pelos poderes. In: LOBATO, Valter de Souza; DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo; LEITE, Matheus Soares. **Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance**. Belo Horizonte: Fórum, 2017, p. 77.

³⁰⁸ CORREIA NETO, Celso de Barros. **O avesso do tributo: incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro**. 2013. 271 f. Tese (Doutorado) - Curso de Direito, Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-15082013-084732/pt-br.php>>. Acesso em: 01 nov. 2017, p. 221.

legalidade, da legitimidade e da economicidade, inclusive no que tange às subvenções e renúncias de receitas³⁰⁹.

A previsão é reforçada ainda com o teor do parágrafo único do art. 257 do mesmo diploma o qual dispõe que além de um controle de legalidade, legitimidade e economicidade, cabe também um controle quanto a eficácia e uma avaliação quanto ao real benefício socioeconômico das renúncias³¹⁰.

O dispositivo é explícito e denota a importância do tribunal de contas na realização do controle das renúncias de receitas, conceito no qual os incentivos fiscais se inserem. A relevância dessa previsão é ainda maior pois o tribunal de contas dispõe de mecanismos e ferramentas necessários e mais adequados para realizar um controle mais efetivo das renúncias de receita.

De acordo com o STF, em entendimento consolidado através da Súmula 347, pode o Tribunal de Contas até mesmo apreciar a constitucionalidade das leis e dos atos do Poder Público, o que por óbvio, leva à conclusão que pode ser realizado o exame de constitucionalidade das renúncias de receitas e de incentivos fiscais concedidos pelo poder público. Frise-se, no entanto, que o exame de constitucionalidade realizado pelas cortes de contas não extirpa a norma do mundo jurídico como faz o Supremo Tribunal Federal, a eles cabe apenas negar executoriedade ou obstar a continuidade de sua utilização³¹¹.

No entanto, embora seja dotado de relevância ímpar no necessário controle dos incentivos fiscais, na prática, os tribunais de contas enfrentam dificuldades no desempenho desse mister acentuadas, em especial, pela falta de transparência existente por parte dos entes concedentes.

³⁰⁹ BRASIL. **Regimento Interno do Tribunal de Contas da União**. Brasília, Disponível em: <<https://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:IWHMDDKUSIsJ:https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp%3FfileId%3D8A8182A24D7BC0B4014D7E1FB1A622B4+%&cd=2&hl=pt-BR&ct=clnk&gl=br>>. Acesso em: 10 jun. 2019.

³¹⁰ *Ibidem*.

³¹¹ CORREIA NETO, Celso de Barros. **O avesso do tributo: incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro**. 2013. 271 f. Tese (Doutorado) - Curso de Direito, Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-15082013-084732/pt-br.php>>. Acesso em: 01 nov. 2017, p. 222.

3.6.4.3. O controle realizado pelo Poder Judiciário

Historicamente, o fenômeno da extrafiscalidade, expresso notadamente pelos incentivos fiscais e pelas normas tributárias indutoras, foi mais explorado por outros ramos do direito, tais como o Direito Financeiro e o Direito Econômico. E, desse modo, os efeitos das normas extrafiscais eram desconsiderados pela doutrina tributária os quais eram colocados como questão exclusivamente política. À doutrina tributária cabia apenas a norma abstratamente considerada³¹². Evidente que essa posição mantém relação estreita com o, já criticado no primeiro capítulo desta dissertação, formalismo que imperava no Direito Tributário.

Prevaleceu e prevalece, por isso, nos tribunais uma visão de que a utilização de normas extrafiscais fugiria do controle do Judiciário pois por decorrer do implemento da política fiscal e econômica seria ato discricionário, pautado pelo juízo de conveniência e oportunidade do Poder Executivo³¹³. Desse modo, a atuação do Supremo Tribunal Federal, por exemplo, circunscreve-se majoritariamente a analisar aspectos formais, sem discutir qualquer aspecto do conteúdo da lei instituidora, nesse sentido:

A Corte, em geral, limita-se discutir problemas relativos à inconstitucionalidade formal, notadamente: a iniciativa, a exigência de lei especial e a necessidade de celebração prévia de convênio. Os principais – senão únicos – casos em que se chegou a discutir o conteúdo da norma de incentivo, tomando como parâmetro a isonomia, são aqueles em que se recusou a possibilidade de ampliar a aplicação da regra para outros sujeitos não previstos na lei instituidora³¹⁴.

Linhas atrás, foi explanado neste trabalho que ao legislador não basta possuir competência tributária para instituir incentivos fiscais, a ele cabe também

³¹² SANTO, Samuel Sergio do. O controle dos incentivos fiscais à luz do Direito e do dever de informação. **Revista Fesdt**, Porto Alegre, v. 10, p.1-21, jun. 2019. Disponível em: <<https://www.fesdt.org.br/web2012/revistas/10/artigos/6.pdf>>. Acesso em: 07 jul. 2019, p. 4.

³¹³ LEÃO, Martha Toribio. **Controle da Extrafiscalidade**. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 156-157.

³¹⁴ CORREIA NETO, Celso de Barros. **O avesso do tributo: incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro**. 2013. 271 f. Tese (Doutorado) - Curso de Direito, Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-15082013-084732/pt-br.php>>. Acesso em: 01 nov. 2017, p. 243.

pautar sua conduta em uma competência material – ou seja – deve demonstrar a conexão da norma com a busca de “fins constitucionais legítimos”³¹⁵. Logo, os incentivos fiscais e as normas extrafiscais, de uma maneira mais geral, não podem ser vistos com um grau de discricionariedade absoluto pois, se a eles se impõe a necessidade de justificação política, social, econômica e jurídica, fica afastada a tese de discricionariedade ou de “favor fiscal”. É necessário que a justificação constitucional esteja clara e seus resultados sejam cobrados o que impõe ao Judiciário enxergar, cada vez mais, os incentivos fiscais como normas jurídicas as quais, por sua natureza, se sujeitam a um controle jurídico³¹⁶.

E, com esse desiderato, é importante ao direito tributário valer-se, além dos elementos normativos, também de aspectos finalísticos e fáticos para que seja possível perscrutar o cumprimento das finalidades objetivadas pela norma³¹⁷. Pois, é preciso, dado a natureza das normas veiculadoras de incentivo fiscal, que ao Poder Judiciário caiba também “aferir a função e a finalidade daquela norma na ordem econômica e social vigente, podendo examinar a sua legitimidade diante do Sistema Tributário Nacional”³¹⁸.

3.6.5. Alterações recentes na Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro: algumas considerações e críticas à Lei nº 13.655/2018

Com as recentes alterações na LINDB, o referido diploma passou a contar com 30 artigos dado que houve a adição de 10 novos. Para os fins deste trabalho, cumpre realizar uma análise – a qual não se pretende exaustiva – de algumas dessas novidades legislativas as quais podem vir a influir no tema estudado.

Os novos dispositivos inseridos tratam, sobretudo, acerca do controle de políticas públicas e sobre decisões das esferas controladora, judicial e

³¹⁵ ASSIS, Karoline Merchiori de. **Segurança Jurídica dos Benefícios Fiscais**. 2013. 559 f. Tese (Doutorado) - Curso de Direito, Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-13062014-155055/pt-br.php>>. Acesso em: 11 nov. 2018, p. 103.

³¹⁶ SANTIAGO, Júlio César. Os benefícios fiscais como instrumento de política tributária e o mito do “favor fiscal” na jurisprudência do STF. In: CASTRO, Flávia de Almeida Viveiros de. **Temas de Direito Fiscal I**. Rio de Janeiro: Editora Puc Rio, 2014. p. 281-311, p. 299-303.

³¹⁷ SANTO, Samuel Sergio do. O controle dos incentivos fiscais à luz do Direito e do dever de informação. **Revista Fesdt**, Porto Alegre, v. 10, p.1-21, jun. 2019. Disponível em: <<https://www.fesdt.org.br/web2012/revistas/10/artigos/6.pdf>>. Acesso em: 07 jul. 2019, p. 10.

³¹⁸ LEÃO, Martha Toribio. **Controle da Extrafiscalidade**. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 158.

administrativa que podem influir nas contas públicas, por exemplo. A abordagem deles se justifica, neste trabalho, uma vez que este trata do controle dos incentivos fiscais e de suas consequências para a administração e para as finanças públicas. As decisões relacionadas ao tema em debate podem ser alvo de acusações de demasiado ativismo judicial, o qual foi pretensamente combatido pelos dispositivos inseridos na LINDB e agora analisados.

Pela redação do art. 20 foi vedada a prolação de decisões alicerçadas em valores jurídicos ditos abstratos – seja na esfera judicial, administrativa ou controladora – sem que sejam consideradas as consequências práticas oriundas da decisão. Adicionalmente, o parágrafo único dispõe que a motivação adotada deverá demonstrar necessariamente a necessidade e a adequação da decisão em face das alternativas possíveis.

Ora, é cristalina a intenção deste dispositivo em um contexto de forte ativismo judicial e de judicialização da política, reduzir a possibilidade de decisões sem o devido ancoramento e voltada para resultados por parte do Poder Judiciário.

O termo ativismo judicial pode ser definido de diversas formas e, uma delas, sem dúvida, é o de decisões sem a devida fundamentação, sem a devida metodologia. O que é sem sombra de dúvidas um modo interessante para trabalhar a questão no Brasil, uma vez que, desde a promulgação da CF de 1988 passou-se a decidir cada vez mais com base em princípios, abrindo um espaço grande para a discricionariedade do julgador³¹⁹. Assim, é possível definir a questão do ativismo como o debate sobre a interpretação do direito e acerca de que argumentos podem compor uma decisão judicial de maneira plausível³²⁰.

Assim, demonstra-se a necessidade, no que tange ao estudo de um possível controle dos incentivos fiscais, de uma definição clara do que vem a ser a moralidade tributária bem como os seus parâmetros dentro do contexto

³¹⁹ WEBBER, Suelen da Silva. O panprincipiologismo como propulsor da arbitrariedade judicial e impossibilitador da concretização de Direitos Fundamentais. **Revista Direitos Fundamentais & Democracia**, v. 13, n. 13, p. 305, 2013.

³²⁰ STRECK, Lenio Luiz. As recepções teóricas inadequadas em terrae brasilis. **Revista Direitos Fundamentais & Democracia**, v. 10, n. 10, p. 2, 2011.

constitucional brasileiro. Para que se evitem acusações de argumentações vazias e guiadas apenas pelo consequencialismo.

O ativismo, embora não seja uma 'doença', trata-se apenas um dado da vida judicial³²¹ o qual merece sim a atenção pois sua proliferação desenfreada pode ser danosa à própria democracia, uma vez que, a devida fundamentação das decisões é o esteio maior no qual reside a legitimidade do poder judiciário³²².

Em que pese o art. 20 visar refrear o ativismo judicial, é possível afirmar que o dispositivo pode vir a criar novos problemas. O primeiro que pode ser apontado é que ao ter que considerar as consequências práticas de sua decisão e demonstrar a necessidade e adequação em face de outras alternativas possíveis, o julgador terá que decidir não só com base em elementos dos autos, mas também com elementos do mundo, estranhos ao que as partes trouxeram³²³.

Ademais, ao impor que sejam consideradas as consequências práticas de cada decisão, o dispositivo fomenta o consequencialismo, o que traz à tona o risco de uma maior insegurança jurídica, embora busque, em um certo sentido, maior segurança, pois:

Não é razoável admitir que cada julgador, seja na esfera controladora ou judicial, faça sua avaliação subjetiva e pessoal sobre quais seriam as melhores consequências práticas para cada caso concreto, o que certamente provocaria enorme insegurança jurídica. Proceder dessa maneira seria retornar o jusnaturalismo, período no qual cada juiz aplicava o seu critério de justiça, o que favoreceu o surgimento de um cenário de alta insegurança jurídica e, por esse motivo, provocou, como reação, o surgimento do positivismo jurídico.

Na atual quadra, seria um retrocesso admitir o uso da discricionariedade do julgador, seja o de contas ou o judicial, para decidir de acordo com as consequências práticas que lhe aprovesse ou, pior, segundo a pauta do governo de ocasião³²⁴.

³²¹ LEITE, Glauco Salomão. Inércia legislativa e ativismo judicial: a dinâmica da separação dos poderes na ordem constitucional brasileira. **Direito, Estado e Sociedade**, Rio de Janeiro, n. 45, p. 10-31, 2014, p. 15.

³²² ARAÚJO, Luiz Henrique Diniz. O ativismo judicial e constrangimentos a posteriori. **Revista de Investigações Constitucionais**, v. 5, n. 1, p. 129-150, 2018, p. 138.

³²³ OLIVEIRA, Odilon Cavallari de. Alterações à Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro e Controle. In: PINTO, Élica Graziane et al. **Política Pública e Controle: Um diálogo interdisciplinar em face da Lei nº 13.655/2018**, que alterou a Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 39.

³²⁴ OLIVEIRA, Odilon Cavallari de. Alterações à Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro e Controle. In: PINTO, Élica Graziane et al. *Idem*, p. 47.

Ou seja, ao abrir espaço ao consequencialismo, o art. 20 reforça o subjetivismo pois cada autoridade terá liberdade para “avaliar a consequência prática a seu modo, com base em sua mundividência, ou em sua ideia de valor social, moral ou ético ou, ainda, no condicionamento social de suas ideias”³²⁵.

Do ponto de vista da Administração Pública, o art. 20, sem dúvida, reforça a necessidade de planejamento da atuação estatal de modo a produzir consequências desejadas pela Constituição. E, adicionalmente, o art. 20 relaciona-se com o art. 28, também inserido em 2018 na LINDB, o qual impõe responsabilização pessoal ao agente por suas decisões ou opiniões técnicas em caso de dolo ou erro grosseiro.

O art. 21, por sua vez, dispõe em seu caput que sempre que a decisão – seja administrativa, controladora ou judicial – invalidar ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa, deverá indicar expressamente as consequências jurídicas e administrativas. Em seu parágrafo único o referido dispositivo determina ainda que deverá também indicar as condições para que a regularização das situações envolvidas seja feita de forma proporcional e equânime e sem prejuízo aos interesses gerais, não se podendo impor aos sujeitos atingidos ônus ou perdas excessivos.

O dispositivo, no entanto, acaba por trazer um ônus excessivo ao julgador, em especial nas esferas controladora e judicial pois deverão realizar uma análise que transcende as ferramentas que estão às suas disposições. Ocorre, na realidade, uma inversão de um ônus:

O dispositivo, da forma como está, inverte, mais uma vez o ônus que é do administrador e o transfere ao órgão de controle. Deixa o administrador na cômoda e ilegítima posição inerte, silenciosa, e ainda lhe faculta alegar, posteriormente, a nulidade da decisão do órgão de controle, acaso não esgote a análise de todas as consequências jurídicas e administrativas possíveis, em verdadeiro e flagrante exercício de futurologia, que compromete o princípio da segurança jurídica e revela

³²⁵ DINIZ, Maria Helena. Artigos 20 a 30 da LINDB como novos paradigmas hermenêuticos do direito público, voltados à segurança jurídica e à eficiência administrativa. **Revista Argumentum-Argumentum Journal of Law**, v. 19, n. 2, p. 305-318, 2018, p. 307.

descompasso com a razoabilidade e a proporcionalidade que devem permear os comandos normativos³²⁶.

Imagine, por exemplo, uma decisão que venha a invalidar determinado incentivo fiscal o qual converteu-se em mero privilégio odioso. Caberia, pela leitura do dispositivo ora analisado, ao julgador traçar toda a argumentação das consequências não apenas jurídicas como também administrativas de sua decisão. Trata-se de uma previsão que beira a teratologia, pois, conforme visto, o administrador, o qual detém as ferramentas adequadas para tal análise, tem sua posição inerte preservada enquanto ao julgador é atribuído ônus excessivo.

Ademais, pela abertura do termo “consequências jurídicas e administrativas”, fatalmente, muitos debates judiciais irão ocorrer acerca do alcance desta expressão e quais seriam essas consequências a serem necessariamente analisadas e apontadas³²⁷.

Já o art. 22 dispõe que devem ser considerados os obstáculos e dificuldades reais do gestor e as exigências das políticas públicas quando da interpretação das normas sobre gestão pública, sem prejuízo dos direitos dos administrados.

Esse dispositivo embora possa ser muito festejado pois aparenta trazer uma proteção aos administradores em tempos da chamada judicialização da política e até mesmo de criminalização da administração, conforme texto de Francisco Gaetani, presidente da Escola Nacional de Administração Pública:

O medo hoje comanda a administração pública. Até 2014, discutia-se a judicialização das políticas públicas. Um exemplo era a importação de remédios caros por decisão judicial. Evolui-se rapidamente para a criminalização da administração, como o inacabado e controverso debate em torno da política fiscal demonstrou³²⁸.

³²⁶ OLIVEIRA, Odilon Cavallari de. Alterações à Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro e Controle. In: PINTO, Élica Graziane et al. **Política Pública e Controle: Um diálogo interdisciplinar em face da Lei nº 13.655/2018**, que alterou a Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro. Belo Horizonte: Fórum, 2018. p. 51.

³²⁷ *Ibidem*, p. 52.

³²⁸ GAETANI, Francisco. O medo comanda hoje a administração pública. **Valor Econômico**. São Paulo, abr. 2018. Disponível em: <<https://www.valor.com.br/opiniao/5468781/governabilidade-da-administracao-em-jogo>>. Acesso em: 01 jul. 2019.

No entanto, mais uma vez, o dispositivo abre margem para a interpretação casuística e ao subjetivismo³²⁹, pois ao se basear na ideia do brocado *ad impossibilia nemo tenetur* (ninguém está obrigado ao impossível), pode acabar por levar a uma confusão com a ideia de impossibilidade uma gestão responsável³³⁰ o que seria teratológico.

Em sentido semelhante, é possível aduzir que o dispositivo subverte a ideia do direito fundamental à boa administração pública pois condiciona-o a circunstanciais casuísticas. Não é possível, no entanto, confundir isso com uma desvinculação entre a gestão fiscal e a efetivação de direitos fundamentais³³¹.

O artigo seguinte, dispõe que quando uma decisão judicial, controladora ou administrativa trazer uma interpretação ou orientação nova acerca de norma de conteúdo indeterminado, impondo dever ou condicionamento de direito inédito, deverá prever regime de transição, para que este novo dever ou condicionamento seja exercido de forma equânime, proporcional e eficiente, sem prejuízos ao que chama de interesses gerais. O dispositivo, evidentemente, visa a proteção da confiança e do bom senso³³².

E, a ideia de uma transição, de uma eficácia diferida de prescrições mandatórias não é uma novidade no ordenamento jurídico brasileiro. Até mesmo na legislação que trata da declaração de inconstitucionalidade de normas há a possibilidade de modulação dos efeitos da decisão³³³. Assim, ao buscar proteger a relação jurídica construída no passado e a boa-fé entre Poder Público e administrados, o dispositivo evita soluções de supetão, viabilizando, portanto, maior segurança jurídica³³⁴.

³²⁹ DINIZ, Maria Helena. Artigos 20 a 30 da LINDB como novos paradigmas hermenêuticos do direito público, voltados à segurança jurídica e à eficiência administrativa. **Revista Argumentum-Argumentum Journal of Law**, v. 19, n. 2, p. 305-318, 2018, p. 310.

³³⁰ DE SOUZA, Luiz Sergio Fernandes. As recentes alterações da LINDB e suas implicações. **Revista Jurídica da Escola Superior do Ministério Público de São Paulo**, v. 14, n. 2, 2019, p. 129.

³³¹ OLIVEIRA, Odilon Cavallari de, *op. cit.*, p. 58.

³³² DINIZ, Maria Helena, *op. cit.*, p. 311.

³³³ MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. Art. 23 da LINDB - O equilíbrio entre mudança e previsibilidade na hermenêutica jurídica. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, p. 93-112, nov. 2018. ISSN 2238-5177. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/77651/74314>>. Acesso em: 02 Jul. 2019, p. 106.

³³⁴ DINIZ, Maria Helena, *op. cit.*, p. 311

Para este trabalho, entendemos não ser necessário realizar uma análise dos arts. 24, 26 e 27 de modo que será procedida a análise do art. 28 o qual possui maior relevância para os fins deste trabalho.

O art. 28 prevê que o agente público será responsabilizado pessoalmente em caso de dolo ou erro grosseiro em suas decisões ou opiniões técnicas. Ou seja, pelo teor do dispositivo vê-se que se trata de uma espécie de espécie de cláusula geral do erro administrativo. E, se por um lado reprime a corrupção, a fraude e a falta grave, por outro lado contribui para que os administradores viabilizem soluções inovadoras e impede que carreiras públicas sejam uma armadilha, eis que permite o erro, desde que não seja grosseiro³³⁵.

Entende-se que os artigos analisados até aqui exaurem a necessidade do presente trabalho. Assim, não se procederá também com a análise dos arts. 29 e 30.

³³⁵ BINENBOJM, Gustavo; CYRINO, André. O Art. 28 da LINDB - A cláusula geral do erro administrativo. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, p. 203-224, nov. 2018. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/77655/74318>>. Acesso em: 02 jul. 2019, p. 221.

4. A MORALIDADE TRIBUTÁRIA PODE SERVIR DE PARÂMETRO PARA O CONTROLE DOS INCENTIVOS FISCAIS?

Dado o absoluto cenário de caos apresentado no capítulo anterior, no que tange tanto à concessão quanto ao controle dos incentivos fiscais, com inexorável efeito sobre o equilíbrio das contas públicas e, como visto, com reflexos na transferência de renda para os mais ricos, acentuando-se a regressividade do sistema tributário nacional, urge perquirir a possibilidade de uma nova sistemática ou novos parâmetros de controle e concessão.

Ademais, o uso atabalhado como os incentivos fiscais vem sendo concedidos e controlados – seja pelo próprio ente concedente seja pelo Poder Judiciário – denotam uma total desatenção para a questão dos direitos fundamentais, os quais deveriam ser ínsitos à eleição das normas tributárias indutoras³³⁶.

Conforme analisado na dissertação de doutoramento de Celso de Barros Correia Neto, o Supremo Tribunal Federal, por exemplo, quando chamado a analisar incentivos fiscais, atua, na maioria dos casos, apenas na análise de questões formais no que toca a eventuais inconstitucionalidades³³⁷. Assim, questões materiais e restrições desproporcionais à igualdade ficam de lado no controle pelo poder judiciário. De modo semelhante, Martha Toribio Leão concluiu que:

[...] a falta de exemplos na jurisprudência sobre o controle deste tipo de norma não pode ser justificada na ausência de normas tributárias desta categoria. Uma possível explicação mais lógica talvez decorra da ideia de que este tipo de utilização da norma tributária – em seu caráter instrumental – fugiria do controle do Poder Judiciário³³⁸.

No que tange à concessão de incentivos fiscais, no capítulo anterior foi demonstrada a ausência de estudos prospectivos dos impactos e, do mesmo

³³⁶ LEÃO, Martha Toribio, *op. cit.*, p. 196.

³³⁷ CORREIA NETO, Celso de Barros. **O avesso do tributo: incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro**. 2013. 271 f. Tese (Doutorado) - Curso de Direito, Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-15082013-084732/pt-br.php>>. Acesso em: 01 nov. 2017, p. 243.

³³⁸ LEÃO, Martha Toribio, *op. cit.*, p. 156.

modo, há inexistência de um acompanhamento sistemático o qual poderia permitir um controle periódico³³⁹.

Vê-se, portanto, que toda a estrutura – da concessão ao controle dos incentivos fiscais – está desconectada da noção e, ainda mais, do respeito à moralidade tributária. O presente capítulo buscará, desse modo, responder à pergunta central deste trabalho: é possível um controle dos incentivos fiscais tendo a moralidade tributária como parâmetro?

Ademais, cumpre frisar que os requisitos legais e formais trazidos tanto pela Lei de Responsabilidade Fiscal quanto pela Constituição Federal e, eventualmente, até por outros diplomas legais constituem apenas uma exigência primeira a qual não coloca de lado outros critérios ditos materiais. Assim é que:

[...] entende-se que os requisitos legais atualmente existentes representam apenas uma exigência mínima, uma espécie de esboço preliminar ou 'moldura' a ser tomada como ponto de partida, uma vez que outros critérios e requisitos de caráter substancial, em especial aqueles de cunho econômico e político, relacionados à necessidade de estabelecimento de metas e resultados e à análise periódica de sua aptidão para alcança-los, também devem ser utilizados no controle da concessão dos incentivos fiscais³⁴⁰.

E, no sentido do trecho acima exposto é que se insere a necessidade de se colocar a moralidade tributária como parâmetro na concessão e para o controle dos incentivos fiscais, pois o exercício do poder de tributar deve considerar sempre o caráter social do tributo³⁴¹ e a ideia de que a política fiscal deve ser uma política de justiça, pautada sobretudo nos princípios da igualdade e da capacidade contributiva. Ademais, a igualdade constitui princípio que

³³⁹ BRASIL. Tribunal de Contas da União. Relatório de Auditoria nº TC 015.940/2017-9. **Tribunal de Contas da União**. Brasília,. Disponível em: <<https://contas.tcu.gov.br/etcu/ObterDocumentoSisdoc?seAbrirDocNoBrowser=true&codArqCatalogado=14740426&codPapelTramitavel=59432961>>. Acesso em: 10 out. 2018, p. 2.

³⁴⁰ PINTO, Tibério Carlos Soares Roberto. **Legitimação e controle dos incentivos fiscais**: proposta de uma teoria democrática da desoneração fiscal. 2013. 95 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2013. Disponível em: <http://www.repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/12813/1/2013_dis_tcsrpto.pdf>. Acesso em: 04 nov. 2017, p. 174.

³⁴¹ MACEI, Demetrius Nichele. Tributação, moralidade e sustentabilidade. In: UNIVERSITAS E DIREITO, 1., 2012, Curitiba. **Anais do UNIVERSITAS E DIREITO 2012**. Curitiba: Escola de Direito da Pucpr, 2015. v. 1, p. 66 - 80. Disponível em: <<http://www2.pucpr.br/reol/pb/index.php/universitas?dd99=anais>>. Acesso em: 01 nov. 2017, p. 75.

legítima axiologicamente o sistema jurídico³⁴², e a capacidade contributiva perfaz o parâmetro fundamental de distribuição e comparação no âmbito do direito tributário³⁴³.

4.1. O necessário afastamento do princípio da igualdade e da capacidade contributiva provocado pela concessão dos incentivos fiscais

Ainda no primeiro capítulo buscou-se definir o que viria a ser a moralidade tributária. O conceito, conforme visto, remonta diretamente para a chamada virada kantiana e se refere a uma Teoria do agir-moral impositivo dos Poderes Públicos³⁴⁴, conforme dicção de Klaus Tipke.

A moralidade, do ponto de vista do Estado, seria, então, o respeito e a consonância da imposição tributária e, de forma mais ampla, de todo o sistema a um princípio universal de justiça – desiderato maior da atuação estatal - que seria o princípio da capacidade contributiva, corolário do princípio da igualdade, e, “parâmetro fundamental de distribuição da carga tributária no ordenamento jurídico brasileiro”³⁴⁵.

Assim, a questão dos incentivos fiscais torna-se problemática pois a sua concessão representa uma excepcionalidade da regra da universalidade e da generalidade da imposição tributária³⁴⁶ por meio do afastamento dos princípios da igualdade³⁴⁷ e da capacidade contributiva, pois conferem tratamento distinto a contribuintes da mesma capacidade contributiva³⁴⁸:

[...] eles acabam por restringir o princípio da igualdade tributária em diversos aspectos: pela distinção entre contribuintes destinatários beneficiados, de um lado, e contribuintes que não terão sua carga tributária reduzida, de outro; pelos requisitos impostos para a fruição do

³⁴² SANTIAGO, Júlio César. **Solidariedade**: como legitimar a tributação?. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 38.

³⁴³ ASSIS, Karoline Merchiori de. **Segurança Jurídica dos Benefícios Fiscais**. 2013. 559 f. Tese (Doutorado) - Curso de Direito, Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-13062014-155055/pt-br.php>>. Acesso em: 11 nov. 2018, p. 228-230.

³⁴⁴ TIPKE, Klaus. **Moral tributária do estado e dos contribuintes**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2012, p. 7.

³⁴⁵ ASSIS, Karoline Merchiori de, *op. cit.*, p. 225.

³⁴⁶ SANTIAGO, Júlio César. Os benefícios fiscais como instrumento de política tributária e o mito do "favor fiscal" na jurisprudência do STF. In: CASTRO, Flávia de Almeida Viveiros de. **Temas de Direito Fiscal I**. Rio de Janeiro: Editora Puc Rio, 2014. p. 281-311, p. 294.

³⁴⁷ FOLLONI, André. Isonomia na tributação extrafiscal. **Revista Direito GV**, v. 10, n. 1, p. 201-220, 2014, p. 216.

³⁴⁸ ASSIS, Karoline Merchiori de, *op. cit.*, p. 230.

incentivo, que podem ser de alcance possível apenas por um grupo de contribuintes, e não por outro; ou, ainda, pela diferenciação dos contribuintes a partir da forma pela qual exercem suas atividades, não necessariamente fundada na capacidade contributiva; no aumento de carga tributária para aqueles contribuintes não beneficiados, no esforço de equilibrar as receitas públicas diante do déficit que o incentivo fiscal, em princípio, representa; e assim por diante³⁴⁹.

Nabais, por sua vez, embora entenda que os incentivos fiscais estão ligados mais ao direito econômico do que ao direito fiscal, aduz que sua utilização provoca consequências relativamente ao princípio da igualdade fiscal. Este, segundo o autor, não estará totalmente afastado caso a medida adotada seja compatível com o ânimo do direito econômico e, na medida em que sejam conduzidos pela proibição do arbítrio e do excesso das medidas econômicas por via fiscal³⁵⁰.

Logo, rompimentos injustificados do princípio da capacidade contributiva constituem situações inconstitucionais e violadoras da moralidade tributária vigente, uma vez que:

Ao ser a capacidade contributiva erigida à condição de parâmetro fundamental de comparação no âmbito do direito tributário, pode-se afirmar que surge, para o contribuinte, o direito de que a carga tributária seja distribuída conforme a capacidade contributiva. Afinal, o direito fundamental à igualdade concretiza-se a partir da capacidade contributiva, de modo que um afastamento injustificado da capacidade contributiva representa uma intervenção no direito fundamental de igualdade³⁵¹.

Por essa razão, é necessário o estabelecimento de parâmetros que protejam a moralidade tributária de aviltamentos decorrentes da concessão de benefícios fiscais injustificados. E, à luz da ideia de justiça, os gastos tributários, dos quais os incentivos fiscais fazem parte, merecem ser alvo de maiores estudos e atenção pois:

[...] em um Estado fiscal qualquer gasto tributário acarreta um repasse compensatório para outro grupo de contribuintes. Partindo-se da ausência de consentimento que caracteriza o fenômeno da tributação,

³⁴⁹ BONAT, Alan Luiz; FOLLONI, André. Incentivos Fiscais e suas condições de validade: igualdade e proporcionalidade. **Cadernos do Programa de Pós Graduação: Direito/UFRGS**, Porto Alegre, v. , n. 2, p.341-363, out. 2015. Disponível em: <<https://seer.ufrgs.br/ppgdir/article/view/58617>>. Acesso em: 17 ago. 2019, p. 351.

³⁵⁰ NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. Coimbra: Almeidina, 2004, p. 658.

³⁵¹ ASSIS, Karoline Merchiori de, *op. cit.*, p. 228.

em sociedades sujeitas a pressões de grupos econômicos e políticos privilegiados, tais gastos tendem a se converter em regalias, numa flagrante lesão aos princípios da isonomia tributária (art. 150, II, da CRFB) e da capacidade econômica (art. 145, § 1o)³⁵².

Assim, dado este risco – o qual se soma a questões financeiras cruciais, como a dificuldade de acompanhamento de seus resultados e impactos – torna-se imprescindível o estudo de sua concessão e de seu posterior e concomitante controle.

4.1.1. A questão da legitimidade na concessão dos incentivos fiscais

Conforme explicado acima, a concessão de incentivos fiscais constitui um afastamento do princípio da igualdade, e de seu corolário, a capacidade contributiva. E, como tal, subverte toda a estrutura existente de distribuição da carga fiscal³⁵³, exigindo perquirir os elementos que perfazem sua legitimidade no ordenamento jurídico brasileiro.

A concessão de incentivos fiscais, em especial a setores econômicos dotados de maior capacidade contributiva leva a oneração de outros segmentos da sociedade os quais passam a custear as despesas públicas sem a contribuição daqueles. Tal situação exige um ônus argumentativo grande em nome da extrafiscalidade em face da capacidade contributiva³⁵⁴.

Mais do que um mero ônus argumentativo, é preciso questionar se os incentivos fiscais possuem, como dito, legitimidade. Ricardo Lobo Torres, definia a legitimidade como a adequação entre o ordenamento positivo e os valores o que a diferencia do conceito de legitimação a qual abarca o processo de justificação da própria Constituição e de seus princípios fundamentais³⁵⁵.

Antônio Carlos Wolkmer, por sua vez, ao tratar do tema da legitimação, o confrontou com a ideia de legalidade. Para o citado autor, a legalidade dizia

³⁵² BORBA, Bruna Estima; COELHO, André Felipe Canuto. Gastos fiscais: regalia sob forma de despesa pública indireta? **Revista de Informação Legislativa**: RIL, Brasília, DF, v. 56, n. 222, p. 181-199, abr./jun. 2019. Disponível em: <http://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/56/222/ril_v56_n222_p181> Acesso em: 19 out. 2019, p. 189.

³⁵³ PIRES, Adilson Rodrigues. **Contradições no Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1994, p. 71.

³⁵⁴ RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Desigualdade e Tributação na Era da Austeridade Seletiva**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 180.

³⁵⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**, vol II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 206.

respeito ao “acatamento a uma estrutura normativa posta, vigente e positiva”³⁵⁶.

Enquanto a legitimidade consistiria mais em uma:

[...] justificção relacionada ao Direito e ao Estado que tem um forte apelo ideológico e intenta produzir integração. Como decorrência da integração social, que envolve a aceitação ou não de uma legitimidade, projeta-se o chamado processo de legitimação, cuja manifestação aparece não por temor ou obediência, mas porque os atores sociais reconhecem tal condição como boa e justa³⁵⁷.

De modo que, para Wolkmer, a legitimidade não deveria se confundir com a ideia de legalidade, em especial, em uma cultura jurídica pluralista, democrática e participativa, devendo, nesta, residir no justo consenso da coletividade e em um sistema de valores aceitos e compartilhados por todos, ou seja, no consenso sobre as práticas e necessidades reconhecidas pela coletividade como reais, justas e éticas³⁵⁸. Isso transpassa a noção da mera legalidade.

É notável, portanto, que o debate acerca da moralidade tributária reside, em grande medida, no terreno da legitimidade, pois diz respeito a elementos axiológicos que devem reger o poder de tributar. E, nesse sentido, é que deve o debate ser alinhado à ideia da satisfação de uma carga ética através da atividade financeira do Estado, consistente na realização da justiça distributiva³⁵⁹.

Assim, deve-se buscar a legitimidade dos incentivos fiscais na realização desses objetivos que perfazem o cerne axiológico da tributação, o qual pode ser expresso ao cabo, na capacidade de atingir os objetivos fundamentais da República, dispostos no art. 3º da CF. Uma vez que ao mesmo tempo em que a “constitucionalização de valores e princípios da ordem social e econômica elevou ao patamar da Constituição formal o poder-dever do Estado de realizar a tarefa

³⁵⁶ WOLKMER, Antonio Carlos. Legitimidade e legalidade : uma distinção necessária. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, v. 31, n. 124, p.179-184, out. 1994. Disponível em: <<https://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/176273>>. Acesso em: 09 set. 2019, p. 180.

³⁵⁷ *Ibidem*, p. 180.

³⁵⁸ *Ibidem*, p. 184.

³⁵⁹ TAVEIRA TORRES, Heleno. Relação entre constituição financeira e constituição econômica. In: Lobato, Valter de Souza (Coord.); DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo (Org.); LEITE, Matheus Soares (Org.). **Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance**. Belo Horizonte: Fórum, 2017, p. 127.

de justiça econômica e social³⁶⁰ houve uma consagração de uma ética fiscal em face do anterior positivismo vigente³⁶¹.

À luz da moralidade tributária – vista através da política fiscal – Júlio César Santiago questionou, por exemplo, a justificação dos incentivos fiscais concedidos em relação ao estágio de desenvolvimento de um país³⁶². Os incentivos fiscais, portanto, devem se adequar aos valores que conformam a ordem jurídica o que exige uma análise, tanto quando de sua concessão quanto no seu controle, mais aprofundada. Embora violem, em certa medida os princípios da igualdade tributária e da capacidade contributiva, podem ser legitimados e até exigidos por outras normas constitucionais³⁶³ e por outros valores constitucionais.

É neste espaço, portanto, que deve ser perquirida a observância à moralidade tributária, pois “rompimentos injustificados criam privilégios ou discriminações”³⁶⁴.

4.2. A moralidade tributária como parâmetro na concessão dos incentivos fiscais

Os Poderes Públicos devem ter toda sua atuação voltada para o atingimento dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, previstos no art. 3^a da CF/88. E, por isso, o manejo do poder de tributar deve seguir o mesmo rumo; ademais, a razão de ser da tributação é viabilizar o alcance dos objetivos constitucionais³⁶⁵. Em sentido semelhante:

³⁶⁰ *Ibidem*, p. 135.

³⁶¹ TIPKE, Klaus. **Moral tributária do estado e dos contribuintes**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2012, p. 14.

³⁶² SANTIAGO, Júlio César. Moralidade Tributária: um projeto de estudos para fundamentação da tributação no Brasil. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**, Rio de Janeiro, v. 3, n. 3, p.1-45, dez. 2015. Disponível em: <<http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/15588/11823>>. Acesso em: 03 nov. 2017, p. 34.

³⁶³ MARTINS, Guilherme Waldemar D'Oliveira. **Os Benefícios Fiscais: Sistema e Regime**. Coimbra: Almedina, 2006, p. 23.

³⁶⁴ TIPKE, Klaus. **Moral tributária do estado e dos contribuintes**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2012, p. 16.

³⁶⁵ GONÇALVES, Oksandro Osdival; RIBEIRO, Marcelo Miranda. Incentivos Fiscais: uma perspectiva da Análise Econômica do Direito. **Economic Analysis Of Law Review**, Brasília, v. 4, n. 1, p.79-102, jun. 2013. Disponível em: <<https://search.proquest.com/openview/c3305928df606e15fad6da7630a712ae/1?pqorigsite=gscholar&cbl=1226335>>. Acesso em: 20 jul. 2019, p. 80.

[...] estando-se diante de um Estado Democrático de Direito, tem-se que a função do direito tributário não é, apenas, garantir receitas para a manutenção da máquina administrativa, mas, na mesma medida, assegurar a efetivação da forma de Estado escolhida pelo constituinte (e formada pela própria tributação). Dessa feita, na delimitação de uma concepção de direito tributário que considere um dado ordenamento jurídico, não se pode ignorar o modelo segundo o qual o Estado foi constituído e como o exercício da tributação auxilia na perseguição dos objetivos dele, Estado³⁶⁶.

Logo, a concessão de incentivos fiscais, por ser o “reverso da medalha” do poder de tributar, conforme expressão de Souto Maior Borges³⁶⁷, deve também ser instrumento de alcance dos objetivos constitucionais. E devem, sobretudo, observar o princípio da igualdade, pois:

Todo incentivo é, também, desigualdade: tributar menos alguma atividade para incentivá-la significa dar, a ela, um tratamento desigual em relação à atividade não incentivada³⁶⁸.

Assentada a capacidade contributiva como o cerne da moralidade tributária e vetor axiológico necessário ao exercício do poder de tributar, é imprescindível recordar que:

O princípio da capacidade contributiva constitui o fundamento e a finalidade de toda a atividade impositiva estatal, a qual não representa o mero exercício de um poder normativo reconhecido constitucionalmente, sem quaisquer vínculos axiológicos. A competência tributária existe como mais um instrumento de busca da construção de uma sociedade livre, justa e solidária, valores fundamentais cujo alcance e proteção têm guarida constitucional³⁶⁹.

Por constituírem os benefícios fiscais “uma norma tributária de exceção”³⁷⁰ devem ter sua “competência material”³⁷¹ – como definiu Merchiori – bem fundamentada. Consistindo, portanto, também numa questão de fundamentação e, em especial, de legitimação. A medida escolhida deve, pois,

³⁶⁶ PISCITELLI, Tathiane dos Santos. **Argumentando pelas consequências no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2011, p. 187.

³⁶⁷ BORGES, José Souto Maior. **Isenções Tributária**. São Paulo: Sugestões Literárias S.A, 1969, p. 29

³⁶⁸ BONAT, Alan Luiz; FOLLONI, André, *op. cit.*, p. 342.

³⁶⁹ PONTES, Helenilson Cunha, *op. cit.*, p. 157.

³⁷⁰ HENRIQUES, Elcio Fiori. **Os Benefícios Fiscais no Direito Financeiro e Orçamentário: O gasto tributário no Direito Brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 37.

³⁷¹ ASSIS, Karoline Merchiori de. **Segurança Jurídica dos Benefícios Fiscais**. 2013. 559 f. Tese (Doutorado) - Curso de Direito, Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-13062014-155055/pt-br.php>>. Acesso em: 11 nov. 2018, p. 103.

respeitar determinados parâmetros de modo que não seja eivada de inconstitucionalidade por ser desproporcional ou inadequada, como adiante será melhor analisado.

Conforme já discutido³⁷², a moralidade tributária constitui a “Teoria do agir-moral impositivo” dos Poderes Públicos³⁷³ e, por isso, o manejo do poder de tributar deve ser feito sempre em harmonia com esta. A concessão de incentivos fiscais, então, por estar incluída nesse manejo, também deve ser realizada conforme a moral estabelecida.

Não há por parte do legislador liberdade na realização dos princípios que informam o ordenamento jurídico. Dito de outro modo, o atendimento a Justiça passa necessariamente pela aplicação coerente dos princípios. A ausência de coerência leva a ruptura de todo o sistema e a violação da igualdade. Nesse sentido, o princípio da igualdade impõe a aplicação coerente dos princípios³⁷⁴.

O respeito a moral tributária constitui não apenas critério de constitucionalidade, mas também de legitimidade dos incentivos fiscais. Em Estados Democráticos de Direitos dotados de uma constituição dirigente e influenciada pelo neoconstitucionalismo, ou seja, carregada pela força normativa de seus princípios, a atuação estatal em todas as esferas deve se dar em estreita consonância com os princípios, valores e objetivos constitucionais. Estes, na realidade, constituem “os meios que protegem a unidade e a ordem do sistema”³⁷⁵. Com a instituição de incentivos fiscais não poderia ser diferente. Tipke, nesse esteio, alertava para o fato de que “os princípios devem ser aplicados de modo consequente até o final”³⁷⁶.

No Brasil, tanto a igualdade, considerada um princípio de legitimação axiológica de todo o sistema jurídico³⁷⁷, quanto a capacidade contributiva –

³⁷² Vide Capítulo 1.

³⁷³ TIPKE, Klaus. **Moral tributária do estado e dos contribuintes**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2012, p. 7

³⁷⁴ *Id.* Princípio de igualdade e ideia de sistema no direito tributário. In: MACHADO, Brandão. **Direito Tributário: Estudos em homenagem ao Professor Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo: Saraiva, 1984. p. 520.

³⁷⁵ *Ibidem*, p. 521.

³⁷⁶ TIPKE, Klaus. **Moral tributária do estado e dos contribuintes**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2012, p. 15.

³⁷⁷ SANTIAGO, Júlio César. **Solidariedade: como legitimar a tributação?**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 38.

considerada um axioma ético³⁷⁸ - foram positivados na Constituição Federal de modo que possuem força normativa, o que reforça o caráter impositivo de ambos. E, conforme lição de Celso Antônio Bandeira de Mello, a ordem jurídica firma por meio do princípio da igualdade a vedação de desequiparações injustificadas³⁷⁹. Ademais, uma das tarefas do princípio da igualdade é a proteção das minorias desorganizadas diante de majorias organizadas³⁸⁰, ou seja, excepcioná-lo demanda forte justificação.

Por isso é que a concessão de incentivos fiscais não deve estar apartada da moralidade tributária. Ou seja, sendo esta expressa por uma tributação pautada nos princípios da igualdade e da capacidade contributiva com o fito de alcançar o fim justiça, deve o Estado, quando da concessão de incentivos fiscais, atentar para esses princípios, bem como para o atingimento dos objetivos fundamentais da República (art. 3º, CF/88), desiderato último da tributação.

Sendo os benefícios fiscais uma norma tributária de exceção, surge o questionamento de como se justificar sua instituição, pois, ao conferir a determinado grupo de contribuintes um recolhimento a menor de tributos, excepciona o princípios da capacidade contributiva. Ademais, no sistema constitucional tributário brasileiro, o princípio da capacidade contributiva é o parâmetro fundamental da igualdade. A adoção de critério distinto impõe uma justificação, pois vige uma presunção de tratamento igualitário³⁸¹, donde a capacidade contributiva é um direito *prima facie*³⁸². Assim, a legitimidade dos benefícios fiscais reside nesta justificação em face do princípio da igualdade³⁸³. Na mesma perspectiva aponta Martha Toribio Leão:

[...] a mitigação na aplicação da capacidade contributiva como regra geral de discriminação dos contribuintes só se justifica perante a existência de

³⁷⁸ ASSIS, Karoline Merchiori. *op. cit.*, p. 222.

³⁷⁹ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 16.

³⁸⁰ TIPKE, Klaus. Princípio de igualdade e ideia de sistema no direito tributário. In: MACHADO, Brandão. **Direito Tributário: Estudos em homenagem ao Professor Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo: Saraiva, 1984. p. 518.

³⁸¹ PINHO, Mariana Corrêa de Andrade. **Controle jurídico dos incentivos fiscais**. 2017. 132 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2017. Disponível em: <<https://tede2.pucsp.br/handle/handle/20762#preview-link0>>. Acesso em: 10 ago. 2019, p. 103.

³⁸² ASSIS, Karoline Merchiori de, *op. cit.*, p. 230-231.

³⁸³ *Ibidem*, p. 230-231.

uma eficácia indutora, que legitime a necessidade de intervenção na ordem vigente [...] ³⁸⁴

No entanto, esta justificação deve ocorrer sempre em busca de uma finalidade constitucional, pois os incentivos fiscais, como expressão da extrafiscalidade, buscam utilizar a tributação para o atingimento de determinados objetivos constitucionais. E, sendo a justiça um dos pressupostos do Estado de Direito ³⁸⁵, a tributação, guiada pela ideia de moralidade tributária, também deve ter como objetivo o alcance desse ideal. Assim, a justificação deve se guiar também por um princípio de justiça ou valor de relevância tão crucial quanto a imposição uniforme ³⁸⁶, como assevera Tipke:

Também a introdução de um favorecimento fiscal pressupõe razões de interesse público, e na verdade, aquelas que são no mínimo de igual valor ao valor do bem comum da imposição uniforme segundo a capacidade contributiva. Para a avaliação deve-se ter em mente que a Justiça Fiscal através de carga uniforme favorece a todos enquanto que favorecimentos fiscais frequentemente apenas servem ao bem de um Grupo. Introduzindo o legislador favorecimentos fiscais que não se referem a tais razões de bem comum ou não os revogando, se bem que tais razões tenham caducado, então age ele imoralmente; pois os contribuintes não favorecidos têm de compensar com impostos (ainda) maiores a queda de arrecadação, que surge com os favorecimentos ³⁸⁷.

Assim, antes mesmo de se realizar qualquer exame em relação ao afastamento do princípio da capacidade contributiva, deve-se aferir se a finalidade buscada com a norma extrafiscal é constitucional ³⁸⁸.

4.2.1. Constitucionalidade da finalidade buscada pelo incentivo fiscal

Para que o benefício fiscal seja constitucional, legítimo e de acordo com a moralidade tributária, é necessário, em primeiro lugar, que a finalidade por trás da norma concessiva seja atrelada a motivos constitucionais materiais ³⁸⁹. Dito de outro modo, “(...) se o benefício não encontrar sólido fundamento, que

³⁸⁴ LEÃO, Martha Toribio, *op. cit.*, p. 196.

³⁸⁵ TIPKE, Klaus. **Moral tributária do estado e dos contribuintes**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2012, p. 13.

³⁸⁶ *Ibidem*, p. 66.

³⁸⁷ *Ibidem*, p. 66.

³⁸⁸ ASSIS, Karoline Merchiori de, *op. cit.*, p. 233.

³⁸⁹ *Ibidem*, p. 190-191.

justifique adequadamente essa desigualação, o Estado estará discriminando todos os demais cidadãos”³⁹⁰.

Nesse particular, cumpre ao legislador, quando da concessão do incentivo fiscal, se ater às premissas constitucionais adotadas³⁹¹, pois a natureza excepcional dessas normas se justifica por razões de ordem social e econômica³⁹², as quais devem ser constitucionais. No mesmo sentido:

É certo que a concessão de benefícios fiscais ou remissões corresponde a um legítimo mecanismo de intervenção do Estado no campo econômico e social. Todavia, essa legitimidade apenas estará presente, se os objetivos visados forem constitucionalmente justificáveis, sob pena de tal exoneração afrontar inclusive a ideia de justiça fiscal³⁹³.

A premissa adotada deve ser suficiente para justificar o afastamento da capacidade contributiva, e se direcionar aos princípios da justiça e da solidariedade³⁹⁴. Não é razoável que a política fiscal imponha, por exemplo, através de incentivos fiscais injustificados, o crescimento econômico com o sacrifício do desenvolvimento social³⁹⁵ propugnado pela Constituição e tão caro aos princípios por esta consagrados. Ademais, a realização do desenvolvimento nacional compreende tanto a faceta econômica quanto a social³⁹⁶, as quais devem ser compatibilizadas.

Portanto, o que aqui se defende é que apenas será válido e legítimo o incentivo fiscal, em primeiro lugar, caso tenha sua finalidade declarada. E mais, desde que esta objetive concretizar os fins e valores constitucionais³⁹⁷. Evidentemente que uma preocupação econômica acerca dos efeitos e da

³⁹⁰ WEICHERT, Marlon Alberto. Isenções tributárias em face do princípio da isonomia. **Revista de Informação Legislativa, Brasília ano**, v. 37, p. 241-254, 2000, p. 251.

³⁹¹ HENRIQUES, Elcio Fiori, *op. cit.*, p. 112.

³⁹² PAIVA, Carlos; JANUÁRIO, Mário. **Os Benefícios Fiscais nos Impostos sobre o Patrimônio**. Coimbra: Almedina, 2014, p. 69.

³⁹³ BUFFON, Marciano. **Tributação e Dignidade Humana**: entre os direitos e deveres fundamentais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 103.

³⁹⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 290.

³⁹⁵ SANTIAGO, Júlio César. **Solidariedade**: como legitimar a tributação?. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 166.

³⁹⁶ BONAT, Alan Luiz; FOLLONI, André. Incentivos Fiscais e suas condições de validade: igualdade e proporcionalidade. **Cadernos do Programa de Pós Graduação**: Direito/UFRGS, Porto Alegre, v. , n. 2, p.341-363, out. 2015. Disponível em: <<https://seer.ufrgs.br/ppgdir/article/view/58617>>. Acesso em: 17 ago. 2019, p. 351.

³⁹⁷ TAVEIRA TORRES, Heleno. Relação entre constituição financeira e constituição econômica. In: Lobato, Valter de Souza (Coord.); DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo (Org.); LEITE, Matheus Soares (Org.). **Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance**. Belo Horizonte: Fórum, 2017, p. 123-139, p. 131.

efetividade dos incentivos fiscais é importante. No entanto, estes não podem ser analisados apenas por essa ótica, sendo imprescindível um exame a partir dos valores jurídicos e daqueles dispostos constitucionalmente³⁹⁸.

O ponto de partida para se analisar a legitimidade dos incentivos fiscais encontra-se nas finalidades da medida adotada e na sua relação com os valores constitucionais. A priori, portanto, o incentivo fiscal será legítimo caso seja fundado nos ideais propugnados pela CF/88 em benefício da coletividade³⁹⁹. A extrafiscalidade deve, pois, estar sempre alicerçada em uma fundamentação ética, jurídica e política legitimada à luz do modelo arrecadatório escolhido⁴⁰⁰.

Como exemplo, temos aqueles incentivos fiscais instituídos com o claro objetivo de reduzir as desigualdades regionais, eis que a própria CF/88 enuncia no inciso I, do art. 151, a possibilidade de se criarem normas concessivas de incentivos fiscais que instituem tratamento diferenciado entre entes federados com o fito de se reduzir as desigualdades regionais. Este exemplo demonstra que determinadas finalidades – presentes na Constituição – legitimam o uso do incentivo fiscal⁴⁰¹.

4.2.2. A necessidade de justificação

Não basta que o incentivo fiscal esteja pautado em uma justificativa constitucionalmente aceita. Tal pensamento de pouco adiantaria isoladamente, visto que a CF/88 consagra um rol muito extenso e aberto de princípios, objetivos e valores. E, sendo sua reivindicação de grande apelo político, fatalmente seriam apenas um álibi para a instituição de incentivos injustificados e ilegítimos.

Por essa razão, é que se faz necessário diferenciar a mera explicação da justificação. A mera enunciação de uma finalidade extrafiscal não constitui uma

³⁹⁸ CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 20.

³⁹⁹ ASSUNÇÃO, Matheus Carneiro. Incentivos Fiscais em tempos de crise: impactos econômicos e reflexos financeiros. **Revista da Pgf**, Brasília, v. 1, n. 1, p.99-121, jan. 2001. Semestral. Disponível em: <<http://www.pgf.fazenda.gov.br/revista-pgf/revista-pgf/ano-i-numero-i/carneirocorr.pdf>>. Acesso em: 10 jun. 2019, p. 108.

⁴⁰⁰ KOCHÉ, Rafael; BUFFON, Marciano. Economia, ética e tributação: dos fundamentos da desigualdade. **Revista Brasileira de Políticas Públicas**, Brasília, v. 5, n. 1, p.77-92, jun. 2015. Disponível em: <<https://www.publicacoesacademicas.uniceub.br/RBPP/article/view/2949>>. Acesso em: 10 out. 2018, p. 88.

⁴⁰¹ ASSIS, Karoline Merchiori de, *op. cit.*, p. 238.

justificação, mas apenas um primeiro passo, pois é imprescindível a confirmação de que entre a nova medida de comparação adotada – a qual excetua a capacidade contributiva - e a finalidade constitucional há pertinência⁴⁰².

A análise não pode partir do pressuposto de que a existência de uma desigualdade gera necessariamente uma inconstitucionalidade, devendo, na realidade, partir do questionamento acerca da legitimidade constitucional do parâmetro adotado⁴⁰³. E essa legitimidade exige, portanto:

[...] para afastar a presunção de igualdade, não basta explicar, é preciso justificar; mas para justificar, não basta pressupor, é preciso confirmar a existência de vínculo de pertinência, fundada e conjugada entre a medida de comparação e a finalidade que legitima seu uso. Não sendo assim, gorada estará a realização da igualdade⁴⁰⁴.

E, para aferir este vínculo de “pertinência, fundada e conjugada” a que se refere Ávila no trecho acima transcrito é que se impõe a submissão a um exame de proporcionalidade realizado pelo ente concedente, para que seja aferido seu respeito à moralidade tributária e, conseqüentemente, sua constitucionalidade. No mesmo sentido, já apontava Klaus Tipke, ao dispor acerca do estabelecimento de normas tributárias com objetivos sociais:

[...] Quando se examina se o princípio da igualdade foi violado por uma norma de subvenção, destinada a dirigir a economia, deve-se partir do motivo da subvenção como critério de comparação e verificar se esse motivo foi coerentemente observado. A subvenção é justificada quando, recomendada pelo bem público, é adequada para realizar o motivo que a tenha inspirado⁴⁰⁵.

No trecho acima há uma clara referência ao exame de proporcionalidade adiante tratado neste trabalho pois Tipke faz referência à necessidade de a partir do motivo justificador da medida, verificar se este é observado e se a medida é adequada para atingi-lo.

⁴⁰² ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 154.

⁴⁰³ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Normas tributárias indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 277.

⁴⁰⁴ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 159

⁴⁰⁵ TIPKE, Klaus. Princípio de igualdade e ideia de sistema no direito tributário. In: MACHADO, Brandão. **Direito Tributário: Estudos em homenagem ao Professor Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo: Saraiva, 1984. p. 526.

4.2.2.1. O teste de proporcionalidade

É preciso, pois, ir além e entender que a justificção vai além de uma mera evocção de determinado interesse público, pois é necessria a demonstração de que a intensidade do fomento e a intensidade da ofensa à capacidade contributiva foram colocadas em cotejo, tendo esta disputa sido favorável ao fomento⁴⁰⁶. Dito de outro modo, não basta apenas que o objetivo a ser alcançado seja legítimo, é necessário que a medida adotada seja razoável e necessria para lograr êxito no objetivo proclamado, ou seja, o incentivo fiscal não deve ser excessivo em face dos princípios e direitos restringidos⁴⁰⁷, em semelhante sentido:

[...] se deve comprovar que o critério de distinção elegido fomenta a finalidade visada, em maior medida do que outros critérios possíveis. Essa finalidade precisa ser clara e coerente, já que é dever do Estado tratar a todos igualmente, e apenas são admissíveis distinções se existirem motivos razoáveis⁴⁰⁸.

A concessão de incentivos fiscais, como expressão do fenômeno da extrafiscalidade, é limitada tanto pelos princípios tributários como pelos princípios de ordem econômica, política e social, de sorte que a solução para eventuais colisões entre esses são solucionadas através do sopesamento dos interesses envolvidos em cada caso⁴⁰⁹.

A proporcionalidade é, então, a ferramenta utilizada para definir qual a restrição possível a determinado princípio em face da realização de outro⁴¹⁰. Nesse sentido, possui estreita relação com a ideia de unidade da Constituição⁴¹¹ e isso demonstra a necessidade se respeitar a moralidade tributária. Em um Estado de Direito, a ordem jurídica é o mesmo que ordem de justiça, e esta deve

⁴⁰⁶ PINHO, Mariana Corrêa de Andrade. *op. cit.*, p. 102.

⁴⁰⁷ ROLIM, João Dácio. **Proportionality and Fair Taxation**. Alphen Aan Den Rijn: Kluwer Law International, 2014, p. 57.

⁴⁰⁸ ASSUNÇÃO, Matheus Carneiro, *op. cit.*, p. 110.

⁴⁰⁹ GOUVÊA, Marcus de Freitas, *op. cit.*, p. 257.

⁴¹⁰ PAPADOPOL, Marcel Davidman. **A extrafiscalidade e os controles de proporcionalidade e de igualdade**. 2009. 130 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2009. Disponível em: <<https://lume.ufrgs.br/handle/10183/16164>>. Acesso em: 11 jul. 2019, p. 65.

⁴¹¹ *Ibidem*, p. 65-66.

formar uma unidade a qual se aplica a todos os ramos jurídicos⁴¹², e observar sempre a moralidade tributária, consubstanciada no respeito à igualdade e no seu corolário, a capacidade contributiva, princípios que correspondem à ideia de justiça na seara tributária⁴¹³.

O exame de proporcionalidade é rotineiramente indicado como critério para o controle posterior pelo Poder Judiciário; no entanto, propõe-se no presente estudo que este seja utilizado de maneira prévia, seja pelo legislador, seja pelo Poder Executivo, na concessão dos incentivos fiscais para evitar a restrição exacerbada e injustificada do princípio da igualdade e da capacidade contributiva, seu corolário.

Para compreender do que se trata o exame de proporcionalidade aqui proposto é preciso entender do que se trata a proporcionalidade em si. Segundo Humberto Ávila, a proporcionalidade é um postulado o qual não se confunde com a ideia de proporção. O postulado da proporcionalidade se aplica apenas em situações onde há uma relação de causalidade entre um meio e um fim, os quais constituem os pontos de referência do exame a ser realizado⁴¹⁴.

Pelo fato de depender da existência de um fim externo – ou seja, de uma eficácia na realidade exterior ao Direito – é que a proporcionalidade pode ser utilizada em relação a normas de finalidade extrafiscal, pois é nelas em que há uma relação de meio-fim⁴¹⁵.

Em todas as fases do exame de proporcionalidade, é perceptível a dependência de um fim bem estabelecido. Por esta razão é que os incentivos fiscais, objeto do presente estudo, necessitam ter uma justificação clara. Ou seja, é necessária a indicação do fim a ser atingido pela norma concessiva, pois o exame de proporcionalidade é inexecutável sem a sua determinação⁴¹⁶. Contudo,

⁴¹² TIPKE, Klaus. Sobre a Unidade da Ordem Jurídica Tributária. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio. **Direito Tributário: Estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 60.

⁴¹³ TIPKE, Klaus. **Moral tributária do estado e dos contribuintes**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2012, p. 16.

⁴¹⁴ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 206.

⁴¹⁵ *Id.* **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 150-151.

⁴¹⁶ *Id.* **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 207-208.

é corriqueira a ausência de exposição de motivos nas leis de incentivos fiscais⁴¹⁷ o que denota os desafios imensos no fortalecimento do controle e a facilidade de se burlar a moralidade tributária e ferir de morte os princípios basilares da tributação.

Humberto Ávila ensina ainda que o exame do postulado da proporcionalidade é realizado em três fases:

O exame de proporcionalidade aplica-se sempre que houver uma medida concreta destinada a realizar uma finalidade. Nesse caso devem ser analisadas as possibilidades de a medida levar à realização da finalidade (exame de adequação), de a medida ser a menos restritiva aos direitos envolvidos dentre aquelas que poderiam ter sido utilizadas para atingir a finalidade (exame de necessidade) e de a finalidade pública ser tão valorosa que justifique tamanha restrição (exame de proporcionalidade em sentido estrito⁴¹⁸.

Assim, cumpre analisar de forma detida cada uma dessas fases, tendo como foco os incentivos fiscais, de modo que se possa compreender como haveria de se dar este teste quando da concessão de incentivos fiscais, tendo como parâmetro a moralidade tributária.

4.2.2.1.1. O exame de adequação

O exame de adequação constitui uma análise concreta acerca da real promoção dos objetivos proclamados com a norma extrafiscal indutora⁴¹⁹. Ou seja, a adequação se revela a partir da análise entre o meio e o fim, visto que o meio escolhido deve ser de eficácia tal que logre ao fim desejado⁴²⁰.

Por isso, é tão essencial que seja apontada a finalidade almejada com a norma extrafiscal, pois apenas com a enunciação de um fim legítimo é possível analisar a sua adequação⁴²¹.

No entanto, parcela da doutrina⁴²² ensina que, quando da análise da adequação, deve-se considerar como satisfeita ainda que a medida adotada

⁴¹⁷ PINHO, Mariana Corrêa de Andrade, *op. cit.*, p. 104.

⁴¹⁸ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 207.

⁴¹⁹ LEÃO, Martha Toribio, *op. cit.*, p. 140.

⁴²⁰ ÁVILA, Humberto. *op. cit.*, p. 210.

⁴²¹ FOLLONI, André. Isonomia na tributação extrafiscal. **Revista Direito GV**, v. 10, n. 1, p. 201-220, 2014, p. 215-216.

⁴²² Por todos, ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 207-208

promova de forma mínima a finalidade colimada⁴²³. Por essa lógica, apenas seria considerada inconstitucional a medida que em nada contribuísse para atingir o objetivo enunciado⁴²⁴. No mesmo sentido, alega-se que:

[...] basta reconhecer que o Poder Executivo e o Poder Legislativo devem escolher um meio que promova minimamente o fim, mesmo que esse não seja o mais intenso, o melhor, nem o mais seguro⁴²⁵.

Assim, no caso do incentivo fiscal, cabe ao Poder Público, escolher uma medida capaz de atingir o fim constitucional enunciado. Seja qual for o objetivo a ser logrado, o incentivo fiscal deve estar apto a gerar efeitos que conduzam a realização daquele.

4.2.2.1.2. O exame de necessidade

A segunda fase do exame de proporcionalidade se refere à análise da necessidade. Esta fase impõe ao intérprete a realização de uma comparação de modo que somente pode ser feita após verificar-se a existência de meios alternativos à realização do fim visado⁴²⁶. Humberto Ávila, no mesmo sentido, assevera que o exame da necessidade compreende duas etapas de verificação:

O exame da necessidade envolve a verificação de meios que sejam alternativos àquele inicialmente escolhido pelo Poder Legislativo ou Poder Executivo, e que possam promover igualmente o fim sem restringir, na mesma intensidade, os direitos fundamentais afetados. Nesse sentido, o exame da necessidade envolve duas etapas de investigação: em primeiro lugar, o exame da igualdade de adequação dos meios, para verificar se os meios alternativos promovem igualmente o fim; em segundo lugar, o exame do meio menos restritivo, para examinar se os meios alternativos restringem em menor medida os direitos fundamentais colateralmente afetados⁴²⁷.

Assim, no exame da necessidade, é preciso investigar se os outros meios disponíveis promoveriam do mesmo modo o fim colimado e, em seguida, analisar, dentre os meios, qual é aquele que restringe em menor medida direitos

⁴²³ LEÃO, Martha Toribio, *op. cit.*, p. 141.

⁴²⁴ SILVA, Virgílio Afonso da. O proporcional e o razoável. **Revista dos tribunais**, v. 798, p. 23-50, 2002, p. 37.

⁴²⁵ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 211.

⁴²⁶ PAPADOPOL, Marcel Davidman, *op. cit.*, p. 75.

⁴²⁷ ÁVILA, Humberto, *op. cit.*, p. 217.

fundamentais. Nesta comparação, portanto, a premissa é a de que a utilização de determinado meio apenas é necessária se a finalidade desejada não puder ser atingida por outro meio menos restritivo a direitos fundamentais⁴²⁸ e, *in casu*, o princípio da capacidade contributiva.

Através dessa sistemática do exame de necessidade, são prestigiados incentivos fiscais adequados que restringem de modo mais leve no princípio da capacidade contributiva ou outro eventualmente atingido⁴²⁹. Desse modo, preserva-se a moralidade tributária de eventuais ferimentos, visto que esta constitui o respeito a capacidade contributiva como princípio de justiça essencial a todo Estado Democrático de Direito.

Poderiam ser considerados desnecessários, por exemplo, os incentivos fiscais que poderiam ser substituídos por subvenções financeiras – as quais são mais transparentes⁴³⁰ – ou até mesmo por gastos diretos do Poder Público através do provimento à sociedade de determinado serviço, ao invés de incentivar determinado comportamento da iniciativa privada.

A grande problemática no tocante à necessidade diz respeito às situações em que um meio restringe pouco o direito fundamental, mas promove menos o fim colimado enquanto o outro meio restringe de forma mais intensa o direito fundamental, mas promove de maneira mais eficiente o objetivo da norma extrafiscal⁴³¹.

4.2.2.1.3. O exame de proporcionalidade em sentido estrito

Superados os exames de adequação e necessidade, chega-se ao exame de proporcionalidade em sentido estrito. Este, por sua vez, se caracteriza por ser “um sopesamento entre a intensidade da restrição ao direito fundamental atingido e a importância da realização do direito fundamental que com ele colide e que fundamenta a adoção da medida restritiva”⁴³².

⁴²⁸ LEÃO, Martha Toribio, *op. cit.*, p. 142.

⁴²⁹ PINHO, Mariana Corrêa de Andrade, *op. cit.*, p. 113.

⁴³⁰ *Ibidem*, p. 114.

⁴³¹ ÁVILA, Humberto, *op. cit.*, p. 219.

⁴³² SILVA, Virgílio Afonso da, *op. cit.*, p. 40.

Logo, o exame da proporcionalidade em sentido estrito, no que toca a incentivos fiscais, impõe que se afira a existência de um:

[...] equilíbrio entre os benefícios obtidos com a realização da finalidade e os danos causados pela restrição aos direitos fundamentais para se alcançar tal resultado. Isso porque, a limitação a um direito fundamental não poderá ser considerada proporcional em sentido estrito se o dano causado ao direito extrapola o benefício auferido⁴³³.

Talvez este seja o exame mais complexo porque exige o julgamento do que são vantagens e do que são desvantagens em relação à medida adotada e ainda se o desprestígio do princípio restringido equivale à promoção do fim colimado⁴³⁴.

Em resumo, é possível condensar o exame de proporcionalidade e suas três etapas da seguinte forma:

[...] 1) investigação da aptidão da norma de incentivo em materializar o fim almejado; 2) comparação com as demais soluções jurídicas adequadas, a fim de certificar que essa é a opção que importa menor desvio à denominada 'regra padrão de tributação', lastreada na capacidade contributiva; e 3) constatação de que, no geral, a norma de incentivo realiza mais e ofende menos os princípios da ordem tributária⁴³⁵.

Logo, o exame de proporcionalidade se mostra adequado como critério para se aferir o ferimento à moralidade tributária por parte de determinado incentivo fiscal dado que, através dele, é possível perceber injustificados distanciamentos do axioma ético de todo o ordenamento, qual seja, a capacidade contributiva.

4.2.3. A necessidade de um controle periódico

Em recente relatório, o Tribunal de Contas da União apontou, conforme já analisado neste trabalho, a ausência de acompanhamento e de avaliação periódica das renúncias⁴³⁶. Isso porque as situações fáticas que tornaram o

⁴³³ LEÃO, Martha Toribio, *op. cit.*, p. 144.

⁴³⁴ ÁVILA, Humberto, *op. cit.*, p. 219

⁴³⁵ PINHO, Mariana Corrêa de Andrade, *op. cit.*, p. 116.

⁴³⁶ BRASIL. Tribunal de Contas da União. Relatório de Auditoria nº TC 015.940/2017-9. **Tribunal de Contas da União**. Brasília,. Disponível em: <<https://contas.tcu.gov.br/etcu/ObterDocumentoSisdoc?seAbrirDocNoBrowser=true&codArqCatalocado=14740426&codPapelTramitavel=59432961>>. Acesso em: 10 out. 2018, p. 2.

incentivo fiscal adequado, necessário e proporcional no momento de sua concessão são voláteis e se alteram com o tempo; ou seja, incentivos fiscais proporcionais e legítimos podem vir a se tornar ilegítimos, exigindo, por isso, um controle periódico por parte do Poder Público.

O prognóstico relativo aos efeitos do incentivo fiscal e a realização de um exame de proporcionalidade quando da sua concessão não deve representar uma liberação do concedente relativamente ao incentivo. Na realidade, é essencial a realização de controles dos resultados e dos efeitos para que o exame feito quando da concessão mantenha-se efetivo⁴³⁷.

Essa ausência de controle periódico permite que incentivos fiscais ineficazes se perpetuem no tempo, gerando rompimentos injustificados da capacidade contributiva e afrontando todo o ordenamento jurídico. E, por tabela, comprometem a concretização dos objetivos constitucionais, pois passam a beneficiar apenas os destinatários da norma sem que os efeitos positivos – os quais teoricamente deveriam beneficiar a todos – sejam concretizados.

A ausência de controle periódico desagua na existência de verdadeiros “gastos sem fim”⁴³⁸, os quais geram um descontrole sobre todo o orçamento⁴³⁹.

Ao estudar a necessidade de monitoramento das políticas públicas, Ana Paula de Barcellos alertou para o fato de que estas, ao passo em que promovem direitos fundamentais, representam o dispêndio de elevadas quantias de recursos públicos arrecadados através da tributação. Por essa razão, as políticas públicas devem ser conduzidas com seriedade, tendo em vista promoverem, de maneira efetiva, os direitos que afirmam promover, para que não representem mero desperdício de recursos públicos oriundos da sociedade⁴⁴⁰.

Em consonância com este pensamento, o mesmo pode ser dito em relação aos incentivos fiscais, pois representam expressão do poder de tributar,

⁴³⁷ NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. Coimbra: Almeidina, 2004, p. 665.

⁴³⁸ HENRIQUES, Elcio Fiori, *op. cit.*, p. 42

⁴³⁹ SWIFT, Zhicheng Li. *op. cit.*, p. 9.

⁴⁴⁰ BARCELLOS, Ana Paula de. Políticas Públicas e o dever de monitoramento: "levando os direitos a sério". **Revista Brasileira de Políticas Públicas**, Brasília, v. 8, n. 2, p.251-265, ago. 2018. Disponível em: <<https://www.publicacoesacademicas.uniceub.br/RBPP/article/view/5294>>. Acesso em: 20 set. 2019, p. 261-262.

que cria uma diferenciação entre contribuintes de mesma capacidade contributiva e interfere na arrecadação tributária. E, como manifestação da extrafiscalidade, assim como as políticas públicas, ao menos de forma indireta deve conduzir à promoção de direitos fundamentais, pois induz o comportamento de particulares no sentido de concretizar as finalidades constitucionais, as quais asseguram a efetivação daqueles⁴⁴¹. Ou seja, deve-se sempre perquirir se este efetivamente concretiza o objetivo pretendido, pois, do contrário, representa mero privilégio do beneficiário em sacrifício dos demais contribuintes e desperdício de recursos públicos que poderiam vir a ser arrecadados por meio da natural imposição tributária.

É possível afirmar, ainda, que a manutenção de benefícios fiscais sem o devido controle constituem verdadeira “caridade” realizada pelo Poder Público a grandes grupos econômicos. Exemplo típico de privatização dos recursos públicos, a qual se materializa através de uma atitude “orçamentívora”⁴⁴² do particular e de uma omissão imoral do Poder Público.

Importante frisar ainda que a ausência de controle periódico dos incentivos fiscais pelo Poder Público compromete o eventual controle posterior pelo Poder Judiciário e até mesmo pelas esferas controladoras. Há falta de estudos empíricos e de acompanhamento periódico capazes de demonstrar a real eficácia ou ineficácia do benefício. Dito de outro modo, a ausência de um acompanhamento acerca dos resultados de qualquer política pública é um fator impeditivo inclusive do debate público sobre elas, haja vista a carência de dados decorrente do descaso em relação ao controle dessas⁴⁴³.

Tal situação vai de encontro a todo o espírito do ordenamento jurídico brasileiro. Uma república que possui como um de seus objetivos fundamentais a construção de uma sociedade justa jamais poderia se prestar na manutenção de

⁴⁴¹ TAVARES, Diogo Ferraz Lemos. A capacidade contributiva na tributação extrafiscal. In: DOMINGUES, José Marcos. **Direito Tributário e Políticas Públicas**. São Paulo: Mp, 2008. p. 106.

⁴⁴² TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**, vol II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 30.

⁴⁴³ BARCELLOS, Ana Paula de. Políticas Públicas e o dever de monitoramento: "levando os direitos a sério". **Revista Brasileira de Políticas Públicas**, Brasília, v. 8, n. 2, p.251-265, ago. 2018. Disponível em: <<https://www.publicacoesacademicas.uniceub.br/RBPP/article/view/5294>>. Acesso em: 20 set. 2019, p. 262.

situações injustas, posto que constituem privilégios odiosos, conforme expressão utilizada por Ricardo Lobo Torres⁴⁴⁴.

4.3. A moralidade e o controle pelos Tribunais de Contas

O art. 70 da Constituição Federal, ao qual já se fez referência acima (vide 3.6.2.1 supra), é expresso quanto à existência de três espécies de controles a serem realizados quando da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial pelos órgãos de controle externo. Essas espécies consistem nos controles de legalidade, legitimidade e economicidade.

O exame de legalidade diz respeito a aspectos mais formais como a exigência de lei específica, por exemplo. No entanto, não se restringe apenas a isso. A legalidade pode abranger também a adequação da gestão financeira ao orçamento e à legislação tributária e de despesa pública e, ainda, o exame de constitucionalidade, embora a esses órgãos administrativos seja vedado declarar a inconstitucionalidade de leis e atos administrativos⁴⁴⁵.

Já a economicidade, expressa pela ideia de custo-benefício no que toca à despesa pública, no destino legal quanto às subvenções e no atendimento ao interesse público quanto as renúncia de receitas⁴⁴⁶, liga-se à ideia de moralidade. É que, por se inspirar na ideia de custo-benefício, subordina-se à ideia de justiça, a qual, em decorrência da constitucionalização de princípios e valores, deve sempre preponderar na execução orçamentária e na provisão de bens e serviços públicos⁴⁴⁷.

⁴⁴⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**, vol II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 30.

⁴⁴⁵ TORRES, Ricardo Lobo. O Tribunal de Contas e o controle da legalidade, economicidade e legitimidade. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, v. 31, n. 121, p.265-271, mar. 1994. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/176237>>. Acesso em: 03 dez. 2019, p. 266-267.

⁴⁴⁶ MENDONÇA, Marília. O controle externo exercido pelos tribunais de contas e o federalismo municipal brasileiro. **Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais**, Belo Horizonte, v. 36, n. 2, p.55-65, dez. 2018. Disponível em: <<https://revista.tce.mg.gov.br/revista/index.php/TCEMG/article/view/374/403>>. Acesso em: 03 dez. 2019, p. 59.

⁴⁴⁷ TORRES, Ricardo Lobo. O Tribunal de Contas e o controle da legalidade, economicidade e legitimidade. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, v. 31, n. 121, p.265-271, mar. 1994. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/176237>>. Acesso em: 03 dez. 2019, p. 267.

Ricardo Lobo Torres ligava a economicidade – especificamente quanto aos incentivos fiscais – à necessidade de se aferir a adequação entre o objetivo visado e os fins efetivamente concretizados, e a relação entre o custo para os cofres públicos imposto pela renúncia de receita e os benefícios sociais e econômicos advindos do incentivo fiscal analisado⁴⁴⁸.

Vê-se, portanto, que a economicidade se assemelha à ideia do exame de proporcionalidade aqui proposta para a aferição do respeito à moralidade tributária, em especial com os exames de adequação e de necessidade. E, pela sua subordinação à ideia de justiça, vê-se que a sua realização é fundamental para o combate de incentivos ilegítimos a luz dos princípios que informam a moralidade tributária.

Assim, deve-se advogar por um reforço no que tange ao controle de economicidade nos tribunais de contas com o fito de evitar incentivos fiscais em desacordo com a moralidade tributária, que constituem privilégios odiosos e que, ao cabo, acarretam desequilíbrio nas contas públicas.

Por fim, a moralidade tributária, enquanto vetor axiológico que deve informar a tributação, expresso pelos princípios da igualdade e da capacidade contributiva, reside também no contexto do controle de legitimidade a ser exercido pelas cortes de contas.

Ademais, a legitimidade envolve todos os princípios constitucionais que derivam da ideia de segurança jurídica ou de justiça, os quais devem informar a atividade de controle⁴⁴⁹. O exame de legitimidade deve ocorrer tanto sobre a legalidade quanto sobre a economicidade e deve perquirir sobre o cumprimento do princípio da capacidade contributiva⁴⁵⁰, que informa a moralidade tributária.

Assim, é na economicidade e, sobretudo no controle de legitimidade – já expressos no texto constitucional –, que reside a moralidade tributária como parâmetro para as cortes de contas.

⁴⁴⁸ *Ibidem*, p. 268.

⁴⁴⁹ *Ibidem*, p. 269.

⁴⁵⁰ *Ibidem*, p. 269.

4.4. Pode haver um controle judicial?

Uma primeira questão, no que tange ao controle dos incentivos fiscais, é se estes podem ser alvo de um controle judicial balizado pelas normas constitucionais e infraconstitucionais, pois, como alertava Aliomar Baleeiro, estes constituem um ato político⁴⁵¹. E os benefícios fiscais, por constituírem, em certo ponto de vista, uma despesa, são fruto de um ato político. Assim, defende-se que seria vedado um controle jurisdicional em razão da separação dos poderes, devendo existir apenas o controle político, feito pela via democrática⁴⁵². O STF, no mesmo sentido, costuma defender⁴⁵³ que seria uma afronta a separação dos poderes admitir um controle jurisdicional pois o Poder Judiciário estaria se imiscuindo em uma decisão política.

No entanto, esta posição não mais prospera visto que a própria ideia de separação dos poderes a contradiz. Em seu âmago, a separação dos poderes busca tanto a formação de um aparato institucional de autocontrole político quanto a especialização das funções estatais⁴⁵⁴. E, no que tange a questão do autocontrole político, este, de fato, visa a proteção contra um despotismo, sendo um sistema de verdadeira inibição recíproca⁴⁵⁵.

No entanto, esse sistema de inibição recíproca permite determinadas interferências entre os poderes de modo a manter o equilíbrio entre eles⁴⁵⁶. Em especial, em uma democracia constitucional, conforme aduziu John Rawls ao definir seu modelo de democracia apegado a ideia de Razão Pública:

[...] ao judiciário e, sobretudo, ao supremo tribunal numa democracia constitucional com controle de constitucionalidade das leis ('revisão judicial'). É assim porque os juízes têm de explicar e justificar suas decisões como decisões baseadas em sua compreensão da constituição, de estatutos e precedentes relevantes. Como os atos do legislativo e do

⁴⁵¹ BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. Rio de Janeiro: Forense, 2015. Revisto e Atualizado por Hugo de Brito Machado Segundo, p. 88.

⁴⁵² *Ibidem*, p. 89.

⁴⁵³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 159.026. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Brasília de 1994. **Diário de Justiça**. Brasília, 1994. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=213023>>. Acesso em: 11 set. 2019.

⁴⁵⁴ DIAS, Jean Carlos. **O Controle Judicial de Políticas Públicas**. Salvador: JusPodivm, 2016, p. 104.

⁴⁵⁵ FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. O Judiciário frente à divisão dos poderes: um princípio em decadência? **Revista Usp**, n. 21, p. 12-21, 1994, p. 14.

⁴⁵⁶ DIAS, Jean Carlos. *op. cit.*, p. 109.

executivo não precisam ser justificados dessa maneira, o papel especial do tribunal faz dele um caso exemplar de razão pública⁴⁵⁷.

Este controle se torna possível muito porque as democracias constitucionais são dualistas. Ou seja, há distinção entre poder constituinte e poder ordinário, bem como entre a Constituição e os demais diplomas legais infraconstitucionais. Assim, é que o Poder Judiciário e, mais especificamente as supremas cortes são responsáveis pela guarda do texto constitucional. Não sendo possível acusar tal controle de antidemocrático se ele é feito em consonância com a Constituição. É apenas antimajoritário em relação a legislação infraconstitucional⁴⁵⁸.

Assim, vê-se que é possível afirmar que a separação de poderes possui comprometimento com objetivos políticos e jurídicos. É que um Estado de Direito existe para garantir direitos aos seus cidadãos, ou seja, quando qualquer ato de governo violentar a democracia, a profissionalização dos agentes públicos e os direitos fundamentais, deve se fazer presente o controle jurisdicional⁴⁵⁹. Na realidade, este controle é uma “exigência de estabilidade perfeitamente compatível e necessária à formatação de uma sociedade bem-ordenada”⁴⁶⁰. Em semelhante sentido, destaca-se:

A tese da insindicabilidade das decisões do Poder Legislativo, sustentada de modo simplista é uma monstruosidade que viola a função de guardião da Constituição atribuída ao Supremo Tribunal Federal, a plena realização do princípio democrático e dos direitos fundamentais bem como a concretização do princípio da universalidade da jurisdição⁴⁶¹.

É possível também argumentar de maneira favorável a um controle jurisdicional, em especial no que toca às despesas públicas e aos gastos tributários indiretos, sob o argumento da existência de uma supremacia da

⁴⁵⁷ RAWLS, John. **O Liberalismo Político**. São Paulo: Ática, 2000, p. 264-265.

⁴⁵⁸ RAWLS, John, *op. cit.*, p. 284.

⁴⁵⁹ DIAS, Jean Carlos. **O Controle Judicial de Políticas Públicas**. Salvador: JusPodivm, 2016, p. 134-135.

⁴⁶⁰ *Ibidem*, p. 135.

⁴⁶¹ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 222.

constituição, típica do neoconstitucionalismo, e da normatividade dos princípios jurídicos⁴⁶².

No caso de benefícios fiscais, exemplo de gasto tributário indireto, foi visto linhas atrás que estes devem ser justificados em prol de determinado objetivo constitucional. Desse modo, é possível um controle jurisdicional pois este objetivo constitucional pode não estar sendo concretizado por meio da medida adotada. Ou ainda, a medida adotada pode estar sacrificando sobremaneira outros princípios, como a capacidade contributiva, ou a concretização de outros objetivos constitucionais de forma que a medida não seja proporcional.

Além dos argumentos acima discutidos, é importante frisar que a separação dos poderes está no mesmo patamar hierárquico de outros princípios constitucionais⁴⁶³. Ou seja, não se pode advogar por uma prevalência absoluta daquele em detrimento de outros princípios, seja o princípio republicano, o da capacidade contributiva ou qualquer outro. Na realidade, os princípios constitucionais são complementares entre si de maneira que não constitui uma violação ao exercício da competência tributária o controle das normas tributárias indutoras⁴⁶⁴.

Importante frisar mais uma vez que o presente trabalho entende que não se pode realizar uma advocacia irrestrita de uma autocontenção do Poder Judiciário uma vez que, com isso, corre-se o risco de se admitir que a tributação seja pautada – pelo Legislativo e pelo Executivo - sem a devida observância aos direitos dos contribuintes e às limitações constitucionais ao poder de tributar⁴⁶⁵.

E a moralidade tributária, por consistir no respeito ao axioma ético da tributação⁴⁶⁶ – positivado na CF/88 – encontra-se no mesmo patamar de outros princípios constitucionais. Ainda não é demais recordar que a defesa de um controle dos incentivos fiscais tendo por base a moralidade tributária não é dar

⁴⁶² BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. Rio de Janeiro: Forense, 2015. Revisto e Atualizado por Hugo de Brito Machado Segundo, p. 89.

⁴⁶³ ROSENBLATT, Paulo. **Competência Regulamentar no Direito Tributário Brasileiro: Legalidade, Delegações Legislativas e Controle Judicial**. São Paulo: MP Editora, 2009, p. 293.

⁴⁶⁴ DETZEL, Aline M. Hinterlang de Barros. A instrumentalização do direito tributário: tributação para o bem ou para o mal?. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 136, n. 1, p.11-30, jul. 2018. Disponível em: <<http://rtrib.abdt.org.br/index.php/rtrfp/article/view/22>>. Acesso em: 29 set. 2019, p. 26.

⁴⁶⁵ ROSENBLATT, Paulo, *op. cit.*, p. 298.

⁴⁶⁶ ASSIS, Karoline Merchiori. *op. cit.*, p. 222.

respaldo ao transbordamento das funções do Judiciário e, muito menos, significa defender decisões sem a devida fundamentação. Muito pelo contrário, visa o presente trabalho moldar as balizas sobre as quais este controle deve ser feito com o fito de evitar decisões sem a devida fundamentação⁴⁶⁷, típicas de um ativismo judicial em sua face negativa. Significa, portanto, garantir o respeito aos princípios que informam e devem formar a tributação no Brasil por força do que dispõe o texto constitucional.

Cumpra ainda ressaltar que é tarefa das cortes constitucionais, como guardiões da moral impositiva⁴⁶⁸, a exemplo do Supremo Tribunal Brasileiro, agir de modo a “impedir uma legislação que abandone os limites do Direito, nomeadamente os princípios da Justiça no caso concreto [...] de modo injustificável”⁴⁶⁹. Ou seja, a partir da moral constitucionalmente fixada, cumpre aos juízes realizarem uma atividade interpretativa⁴⁷⁰ a luz do caso concreto.

4.4.1. Critérios para um controle judicial pautado na moralidade tributária: a legitimidade através da proporcionalidade

O Poder Judiciário, ao utilizar como parâmetro a moralidade tributária, deve realizar o controle a partir do já apresentado exame de proporcionalidade, o qual consiste em um exame de três fases: adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito. Abandonar um controle que persiga a proporcionalidade é um meio para a conversão do direito tributário em um verdadeiro caos⁴⁷¹.

Mesmo em situações em que o ente concedente – seja através do Legislativo ou da administração – justifica o incentivo de forma clara e proporcional, é sabido que “a legitimação nunca é definitiva e eterna”⁴⁷². Tanto é que o controle a ser realizado pelo próprio ente que o concede deve ser periódico

⁴⁶⁷ ARAÚJO, Luiz Henrique Diniz. O ativismo judicial e constrangimentos a posteriori. **Revista de Investigações Constitucionais**, v. 5, n. 1, p. 129-150, 2018, p. 133

⁴⁶⁸ TIPKE, Klaus. **Moral tributária do estado e dos contribuintes**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2012, p. 89.

⁴⁶⁹ *Ibidem*, p. 89.

⁴⁷⁰ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**, vol II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 31.

⁴⁷¹ TIPKE, Klaus, *op. cit.*, p. 92.

⁴⁷² TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**, vol II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 201.

de forma a evitar incentivos fiscais eternos os quais já não cumprem mais sua finalidade original. Além disso, sabe-se que há uma diferença muito grande entre a mera enunciação de uma finalidade extrafiscal e a justificação do incentivo fiscal. Assim é que o espaço que cabe ao Poder Judiciário é o de perquirir a existência de uma real justificação que garanta a legitimidade do incentivo fiscal.

Já tendo sido explicado, linhas atrás, do que se trata o exame de proporcionalidade, serão traçadas aqui apenas considerações específicas acerca do seu uso pelo Judiciário, analisando os limites para seu manejo.

4.4.1.1. A adequação

No exame de adequação, conforme visto, é necessário perquirir se o meio escolhido é apto a realizar o fim proclamado, de modo que pode ser também chamado de “juízo de proporcionalidade-aptidão”⁴⁷³.

No exame a ser realizado pelo Poder Judiciário, alguns defendem que, bastaria ao Judiciário constatar que o meio adotado possui alguma aptidão para fomentar o fim almejado, para que pudesse ser reputado constitucional⁴⁷⁴. Já outros⁴⁷⁵ defendem um controle moderado de modo que a inconstitucionalidade estaria configurada apenas quando a inaptidão do meio for flagrante. Isso ocorreria para preservar o mínimo de autonomia e independência entre os poderes exigido pela separação dos poderes⁴⁷⁶.

No entanto, entende-se que, em razão da volatilidade das situações fáticas, muitas vezes o meio adotado deixa de ser útil para a consecução do objetivo pretendido quando da análise do incentivo fiscal pelo Judiciário. É possível, portanto, entender inconstitucional incentivo fiscal em razão do meio – outrora apto para promover a finalidade pretendida – não possuir mais a capacidade para alcançar o desiderato da norma. Ou seja, não basta que o meio tenha tido alguma capacidade, é preciso que de fato o tenha no momento da análise pelo Judiciário.

⁴⁷³ PONTES, Helenilson Cunha. *op. cit.*, p. 156.

⁴⁷⁴ LEÃO, Martha Toribio, *op. cit.*, p. 141.

⁴⁷⁵ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 210-217.

⁴⁷⁶ *Ibidem*, p. 214.

Imaginar o contrário seria permitir que incentivos fiscais ineficazes se protraíssem no tempo, fomentando situações desproporcionais e, portanto, imorais. Logo, são três as possíveis conclusões acerca do meio eleito para promover determinada finalidade extrafiscal:

[...] (i) adequada no plano abstrato, mas não no concreto; (ii) na maior parte dos casos ou somente para um deles ou (iii) na data de sua adoção, através de um juízo de prognose, mas não no futuro⁴⁷⁷.

Neste exame, o Judiciário é capaz de realizar um escrutínio mais aprofundado uma vez que nele o exame se realiza apenas em relação ao meio e ao fim, sem qualquer comparação com outros meios que poderiam ter sido adotados⁴⁷⁸.

4.4.1.2. Necessidade

O exame de necessidade, por sua vez, objetiva verificar se não existem outros meios capazes de promover de maneira mais eficaz o mesmo fim com menos restrição a princípios. Ou seja, há a comparação entre o grau de restrição e do grau de promoção da finalidade pretendida⁴⁷⁹. No presente trabalho, a restrição a que se dá foco, é ao princípio da capacidade contributiva. Dito de outro modo, nesta fase há, portanto, que se levar em consideração duas variáveis, quais seja, a eficiência e a intensidade da restrição⁴⁸⁰.

Há desse modo, um exame de eficiência em relação ao incentivo fiscal pois um incentivo fiscal ineficiente, o qual não atinge a finalidade visada, decerto não é um incentivo proporcional.

Neste exame, o Judiciário possui uma dificuldade extra já que se funda na comparação com outros meios que poderiam eventualmente atingir o mesmo fim de maneira menos gravosa em relação aos princípios restringidos pelo meio eleito. Logo, é de se imaginar a necessidade de se eleger quais aspectos entre

⁴⁷⁷ PAPAPOPOL, Marcel Davidman, *op. cit.*, p. 73.

⁴⁷⁸ *Ibidem*, p. 80.

⁴⁷⁹ ÁVILA, Humberto, *op. cit.*, p. 219.

⁴⁸⁰ ASSIS, Karoline Merchiori. **Segurança Jurídica dos Benefícios Fiscais**. 2013. 559 f. Tese (Doutorado) - Curso de Direito, Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-13062014-155055/pt-br.php>>. Acesso em: 11 nov. 2018., p. 196.

os meios devem ser comparados pois se fosse possível comparar todos, dificilmente algum meio seria tido por constitucional pois sempre é possível engendrar algum meio que promova de maneira mais eficaz a finalidade posta⁴⁸¹.

Dessa maneira é que se deve apontar, na análise da necessidade, o meio menos restritivo, ou seja, o mais suave⁴⁸². E não o mais eficaz visto que se fosse este a ser apontado, dificilmente algum incentivo sairia incólume do exame.

4.4.1.3. Proporcionalidade em sentido estrito

Esta última fase do exame de proporcionalidade impõe, conforme visto, o sopesamento entre a importância do fim visado e a intensidade da restrição imposta pelo meio escolhido⁴⁸³. Este denota a exigência por um juízo de conveniência e de oportunidade por parte do Judiciário⁴⁸⁴.

Este juízo seria mais natural quando da concessão do incentivo – seja pelo Legislativo, seja pelo administrador – eis que constitui uma decisão política. No entanto, quando realizado pelo Poder Judiciário, sempre é um espaço para discussão. No entanto, não é este fato uma razão para usurpar esta função do Judiciário, eis que sua função é a de zelar pela ordem constitucional. No mesmo sentido:

[...] o exame da proporcionalidade das leis e das medidas adotadas pelo Poder Público envolve análises complexas, dependentes da ponderação entre as finalidades almejadas e as restrições que elas causam. Mesmo que esta não seja uma tarefa simples, que contrapõe a liberdade do Poder Legislativo ou do Poder Executivo quanto a suas atividades frente ao controle exercido pelo Poder Judiciário, este não pode se furtar em controlar os excessos cometidos pelos outros Poderes. Esta é, afinal a sua tarefa, constitucionalmente definida⁴⁸⁵.

Ademais, constituindo a extrafiscalidade apenas mais uma forma de concretizar os objetivos constitucionais⁴⁸⁶, não seria razoável permitir que o Judiciário se omitisse da sua função típica e permitisse um desvirtuamento do uso das normas concessivas de incentivos fiscais. Assim, não apenas em

⁴⁸¹ *Ibidem*, p. 217.

⁴⁸² *Ibidem*, p. 218.

⁴⁸³ *Ibidem*, p. 219.

⁴⁸⁴ PAPADOPOL, Marcel Davidman. *op. cit.*, p. 81.

⁴⁸⁵ LEÃO, Martha Toribio. *op. cit.*, p. 145.

⁴⁸⁶ PONTOS, Helenilson Cunha. *op. cit.*, p. 158.

relação a proporcionalidade em sentido estrito, mas em relação a todo o exame de proporcionalidade há um ônus argumentativo a ser enfrentado o qual exige, inclusive, informações da área a qual o incentivo se relaciona⁴⁸⁷.

4.4.1.4. O exame de proporcionalidade pelo Judiciário deve ser feito com os olhos da contemporaneidade?

Poder-se-ia questionar acerca do controle a ser exercido pelo Judiciário se caberia a este poder realizar uma análise que levasse em conta apenas o juízo feito pelo legislador ou administrador na época da concessão do incentivo fiscal ou se poderia ele realizar o exame tendo em vista as condições fáticas contemporâneas.

O presente trabalho entende que cumpre ao Judiciário levar em conta sim as condições fáticas contemporâneas que envolvem o incentivo fiscal pois:

[...] com o decurso do tempo tais medidas podem deixar de justificar-se constitucionalmente, devendo ser retiradas do ordenamento, sob pena de inefetividade deste. Tal controle deve ser levado a cabo, sobretudo, por meio de um controle de proporcionalidade, o qual pressupõe um controle dos efeitos advindo dos benefícios fiscais⁴⁸⁸.

A análise de proporcionalidade a ser realizada pelo Poder Judiciário deve ser feita com os olhos do presente pois o incentivo fiscal ainda que tenha sido legítimo, posto que proporcional, quando de sua concessão, pode, seja por uma falha de prognóstico, seja por mudanças na conjuntura econômica, deixar de sê-lo⁴⁸⁹. E, a manutenção de incentivos fiscais ilegítimos acarreta uma violação a direitos fundamentais⁴⁹⁰ e, mais ainda, à moralidade tributária e a ordem jurídica como um todo.

Em semelhante sentido, ao abordar a questão das normas tributárias indutoras Martha Toribio Leão concluiu que:

[...] não poderia o Poder Judiciário se furtar à análise da matéria simplesmente porque no momento da edição, ou em uma primeira fase de produção de efeitos, a norma tenha se mostrado um mecanismo eficaz. Se a partir de determinado momento se demonstrar que ela é

⁴⁸⁷ ASSIS, Karoline Merchiori. *op. cit.*, p. 197.

⁴⁸⁸ *Ibidem*, p. 327.

⁴⁸⁹ *Ibidem*, p. 324-325.

⁴⁹⁰ *Ibidem*, p. 328.

incapaz de produzir os efeitos pretendidos ou restringe sobremaneira outros direitos envolvidos, para ficar apenas em dois exemplos, a partir desse momento não se poderá mais legitimar sua cobrança⁴⁹¹.

Sabe-se que a concessão de incentivos fiscais, como expressão do poder de tributar, tem como objetivo alcançar os objetivos fundamentais da República de modo que é preciso compreender que a manutenção daqueles que não lograrem êxito nesse desiderato é permitir um aviltamento a ordem jurídica.

4.4.2. O controle pelo Judiciário a partir da moralidade tributária: entre o ativismo judicial e o *self-restraint*

Klaus Tipke, ao discorrer sobre a missão do Tribunal Constitucional Federal da Alemanha como guardião da moral impositivo, alertava para o fato de que a intensidade da tutela dessa moral dependia de uma opção daquele por uma postura mais ativista ou de maior autocontenção (*self-restraint*)⁴⁹².

A expressão ativismo judicial carrega consigo grande polissemia⁴⁹³, ou seja, ao evocar a expressão variados significados vem à tona. Desse modo, quando se fala nela pode se estar fazendo referência a um número expressivo de situações. Portanto, se faz necessário situar qual o sentido ao qual se deseja referir.

O termo *judicial activism* foi utilizado pela primeira vez na popular revista Fortune em janeiro de 1947, em um artigo escrito por Arthur Schlesinger Jr., autor que sequer possuía formação jurídica. No artigo, Schlesinger fez um retrato dos membros da Suprema Corte americana, os dividindo entre ativistas judiciais e campeões de autocontenção⁴⁹⁴. Cada um desses grupos foi, em linhas gerais, assim definido:

O ativismo judicial de Schlesinger pressupõe que direito e política são inseparáveis. Eles veem as decisões judiciais como orientada para

⁴⁹¹ LEÃO, Martha Toribio. *op. cit.*, p. 152-153.

⁴⁹² TIPKE, Klaus. **Moral tributária do estado e dos contribuintes**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2012, p. 89.

⁴⁹³ ARAÚJO, Luiz Henrique Diniz. O ativismo judicial e constrangimentos a posteriori. **Revista de Investigações Constitucionais**, v. 5, n. 1, p. 129-150, 2018, p. 131.

⁴⁹⁴ KMIEC, Keenan D.. The Origin and Current Meanings of "Judicial Activism". **California Law Review**, Berkeley, v. 92, n. 5, p.1442-1478, out. 2004. Disponível em: <<https://scholarship.law.berkeley.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1324&context=californialawreview>>. Acesso em: 12 jun. 2018, p. 1446.

determinados resultados, porque não há resultado preordenado. Eles adotam o famoso ditado que ‘as palavras que um juiz deve interpretar são como vasos vazios nos quais ele pode derramar quase tudo o que quiser. A partir dessa perspectiva, o ideal de autocontenção judicial de Frankfurter-Jackson começa a parecer como abdicação da responsabilidade; deferência ao status quo legal passa a ser decisão a favor dos interesses posicionados para beneficiar aqueles do status quo. De acordo com os ativistas judiciais, conforme Schelesinger, ‘A corte não pode escapar da política: Assim sendo vamos usar seu poder político para propósitos sociais saudáveis. A autocontenção judicial é ‘no melhor uma miragem.

Schelesinger explica que os campeões da autocontenção judicial, por outro lado, são mais céticos quanto aos julgamentos individuais dos juízes sobre noções de justiça. Para eles, as leis fixaram significados, e desvios desses significados são inapropriados independentemente dos grupos beneficiados por isso⁴⁹⁵.

Logo, a expressão ativismo judicial pode ser utilizada para designar decisões sem o devido ancoramento, a adoção de uma postura de agigantamento do judiciário em face dos demais poderes, o grande valor dado aos poderes instrutórios do juiz, a reiterada declaração de inconstitucionalidade, e, até mesmo, a adoção de meios excessivos de coerção⁴⁹⁶. Pode também o ativismo judicial ser conceituado em alguns casos também como uma “desnaturação da função constitucional do Poder Judiciário” ao transbordar as suas margens de atuação⁴⁹⁷.

Desse modo, e, em especial, em um contexto de neoconstitucionalismo, onde a abertura dos conceitos é ampla, muitos passaram a advogar a necessidade um *self restraint* por parte dos tribunais com o fito de evitar o que

⁴⁹⁵ *Ibidem*, p. 1447. Tradução própria do original: “Schlesinger's Judicial Activists believe that law and politics are inseparable. They see judicial decisions as “result-oriented,” because no result is foreordained. They adopt the famous Learned Hand dictum that “the words a judge must construe are ‘empty vessels into which he can pour nearly anything he will.’” From this perspective, the Frankfurter-Jackson ideal of judicial restraint begins to look like abdication of responsibility; “deference” to the legal status quo becomes a decision to favor the interests positioned to benefit from that status quo. According to the Judicial Activists, Schlesinger writes, “The Court cannot escape politics: therefore, let it use its political power for wholesome social purposes.” Judicial self-restraint is “at best a mirage. Schlesinger explains that the Champions of Self Restraint, on the other hand, are more skeptical of individual judges' notions of justice. To them, laws have fixed meanings, and deviation from those meanings is inappropriate, no matter which groups may benefit from the departure. (...)”

⁴⁹⁶ ARAÚJO, Luiz Henrique Diniz. O ativismo judicial e constrangimentos a posteriori. **Revista de Investigações Constitucionais**, v. 5, n. 1, p. 129-150, 2018, p. 133.

⁴⁹⁷ GAMA, Valeria Martinez. O Ativismo Judicial sob o Enfoque do Direito Financeiro e Tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 243, p. 146-164, dez. 2015, p. 147.

Antonie Garapon chamou de “governo de juízes”⁴⁹⁸. Contudo, a posição mais equilibrada e adotada por este trabalho é a de que tanto o ativismo judicial quanto o *self restraint* são apenas fatos da vida judicial:

[...] o ativismo judicial não é, em todas as hipóteses, sinônimo de abuso, excesso ou arbítrio. Entende-se que a ordem constitucional pode não só estimular, como *exigir* posturas ativistas do Poder Judiciário em determinadas circunstâncias. Por esse motivo, a adoção ampla do *self-restraint*, como se fosse o papel universalmente adequado de uma Corte num regime democrático, além de poder ser dogmaticamente ilegítima, pode provocar prejuízos em setores onde a atuação expansiva da jurisdição constitucional tem sido decisiva na proteção de valores caros a um sistema constitucional. Se nem sempre o *self-restraint* é adequado ao jogo harmônico entre os poderes, o ativismo judicial nem sempre é ruim⁴⁹⁹

Embora seja possível imaginar que uma preponderância exacerbada de uma posição ativista seja algo danoso, não se poderia cogitar um endosso exclusivo ao *self restraint* pois:

[...] quando a mais alta Corte do país não se arvora na sua função de guardiã da Constituição finda por admitir que tanto o legislador como o administrador proponham irrestritamente as formas de tributação, ao alvedrio dos direitos do contribuinte e da própria limitação constitucional ao poder de tributar pelo constituinte originário⁵⁰⁰.

Crucial recordar ainda que jamais a Constituição concederia uma carta em branco para leis arbitrárias. A parcela de poder concedida a cada Poder é vinculada aos direitos fundamentais de maneira que a legislação não pode estar desgarrada dos princípios de justiça e dos limites constitucionais existentes⁵⁰¹. Razão pela qual a tese de uma insindicabilidade das decisões legislativas fere de morte a função do Supremo Tribunal Federal como guardião da Constituição, o princípio democrático e a realização dos direitos fundamentais⁵⁰². O problema

⁴⁹⁸GARAPON, Antoine. **O juiz e a Democracia: O Guardião das Promessas**. 2 ed. Rio de Janeiro: Revan, 1999, p. 55.

⁴⁹⁹ LEITE, Glauco Salomão. Inércia Legislativa e Ativismo Judicial: A Dinâmica da Separação dos Poderes na Ordem Constitucional Brasileira. **Revista Direito, Estado e Sociedade**, Rio de Janeiro, n. 45, p.10-31, jun/dez, 2014. Semestral. Disponível em: <<http://www.jur.puc-rio.br/revistades/index.php/revistades/article/view/428/351>>. Acesso em: 20 nov. 2017, p. 15.

⁵⁰⁰ ROSENBLATT, Paulo. **Competência Regulamentar no Direito Tributária Brasileiro: Legalidade, Delegações Legislativas e Controle Judicial**. São Paulo: MP Editora, 2009, p. 298.

⁵⁰¹ TIPKE, Klaus. **Moral tributária do estado e dos contribuintes**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2012, p. 89.

⁵⁰² ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 222.

reside, então, em eventuais excessos do ativismo o qual pode levar à perda de legitimidade do regime democrático⁵⁰³.

Por isso que o presente trabalho buscou trazer balizas para o controle pautado na moralidade tributária, estabeleceu parâmetros de aferição dos rompimentos da capacidade contributiva e da igualdade, pois, a ausência de um critério de comparação conduz à arbitrariedade⁵⁰⁴.

No entanto, não basta apenas a existência das balizas aqui elencadas. É necessário que o controle seja feito respeitando a exigência de um ônus argumentativo por parte do julgador. Ávila, no mesmo sentido, já alertava que o controle do Judiciário deverá ter menor intensidade quando existirem dúvidas sobre os efeitos futuros de determinado diploma legal, quando o juízo exigido para a matéria for difícil e técnico e quando a prerrogativa de ponderação constitucional atribuída ao Legislativo for grande⁵⁰⁵.

Assim é que, urge ao Judiciário promover em suas decisões fundamentações consistentes, racionais e claras de modo a prestar de forma adequada o seu desiderato constitucional e manter sua legitimidade institucional⁵⁰⁶. E o exame de proporcionalidade, aqui proposto como forma de aferir a legitimidade à luz da moralidade tributária, se revela muito difícil pois exige inclusive conhecimento de outras ciências⁵⁰⁷. Assim sendo, o controle apenas deve ser realizado caso o julgador seja capaz de formular decisões bem fundamentadas, pois, caso contrário, serão colocados em risco outros princípios caros a ordem jurídica, como os próprios limites do Poder Judiciário. Permitir que o controle proposto seja realizado sem a devida fundamentação é um convite a decisões mal fundamentadas e ao transbordamento dos limites institucionais.

⁵⁰³ ARAÚJO, Luiz Henrique Diniz. O ativismo judicial e constrangimentos a posteriori. **Revista de Investigações Constitucionais**, v. 5, n. 1, p. 129-150, 2018, p. 133.

⁵⁰⁴ TIPKE, Klaus. **Moral tributária do estado e dos contribuintes**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2012, p. 93.

⁵⁰⁵ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 221.

⁵⁰⁶ ARAÚJO, Luiz Henrique Diniz, *op. cit.*, p. 138.

⁵⁰⁷ ASSIS, Karoline Merchiori. **Segurança Jurídica dos Benefícios Fiscais**. 2013. 559 f. Tese (Doutorado) - Curso de Direito, Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-13062014-155055/pt-br.php>>. Acesso em: 11 nov. 2018, p. 323.

Nesse particular é que reside a importância das mudanças na Lei de Introdução as Normas do Direito Brasileiro, a exemplo dos artigos 20 e 21 já analisados, os quais impuseram limites às decisões do judiciário que influem em políticas públicas e que devem constituir esteios para um controle de incentivos fiscais nos ditames de um Estado de Direito verdadeiramente democrático e de uma república que efetivamente pretende cumprir os objetivos que sua Constituição estabeleceu.

5. CONCLUSÃO

A Constituição Federal de 1988, reestabeleceu a democracia e, ao passo em que consagrou direitos e objetivos a serem atingidos, também assentou meios para alcançar esses desideratos. Nesse sentido, os tributos, tanto de forma geral – os impostos – quanto de forma específica – as contribuições criadas de forma direcionada – são instrumentos para a realização daqueles.

No bojo da extrafiscalidade, o presente trabalho buscou debater a questão dos incentivos fiscais, os quais constituem, de um certo modo, uma despesa fiscal (*tax expenditure*) assentada em um distanciamento da estrutura normal em benefício de determinado setor da economia, classe ou pessoas⁵⁰⁸. Os incentivos fiscais, conforme visto⁵⁰⁹, constituem todo afastamento do princípio da igualdade tributária, tendo em vista a tutela de determinado interesse extrafiscal⁵¹⁰. Esta definição de Guilherme Waldemar D'oliveira Martins parte da noção de que a capacidade contributiva – corolário do princípio da igualdade – é o “pressuposto lógico e conceptual de todos os princípios que informam o dever de contribuir”⁵¹¹.

A ideia da capacidade contributiva como esteio de todos os demais princípios que orientam o dever de contribuir está intimamente ligada à chamada virada kantiana. Este movimento, caracterizado pela reaproximação das ideias de direito e moral a partir da obra de Immanuel Kant⁵¹², que teve sua origem com o fim da 2ª Guerra Mundial, levou à uma forte crítica do positivismo, sobretudo pelo movimento do neoconstitucionalismo.

A influência do neoconstitucionalismo foi a grande responsável pela consagração de princípios e objetivos no texto constitucional brasileiro. No

⁵⁰⁸ SURREY, Stanley S.; MCDANIEL, Paul R. The Tax Expenditure Concept: Current Developments and Emerging Issues. **Boston College Law Review**, Boston, v. 20, n. 2, p.225-369, jan. 1979. Disponível em: <<https://lawdigitalcommons.bc.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1605&context=bclr>>. Acesso em: 25 maio 2019, p. 228.

⁵⁰⁹ Vide 2.4.1. supra.

⁵¹⁰ MARTINS, Guilherme Waldemar D'Oliveira. **Os Benefícios Fiscais: Sistema e Regime**. Coimbra: Almedina, 2006, p. 15.

⁵¹¹ *Ibidem*, p. 16.

⁵¹² Vide 1.2. supra.

entanto, a mera enunciação de princípios pouco seria. Por isso⁵¹³, o neoconstitucionalismo traz consigo a normatividade do texto constitucional, ou seja, imperatividade semelhante àquela conferida para as demais leis. Somado a isto, a Constituição passa a ser vista de maneira superior diante das demais normas e, dada a centralidade assumida pelo texto constitucional, os demais ramos jurídicos devem tê-lo como vetor interpretativo⁵¹⁴.

Nesse sentido, a Constituição brasileira, mesmo tendo consagrado a igualdade genérica no art. 5º, o fez de forma específica ao campo tributário no inciso II, do art. 150, ao vedar tratamento desigual a contribuintes que se encontram em situações equivalentes⁵¹⁵. E, no §1º do art. 145, consagrou a capacidade contributiva e fez dela um vetor interpretativo importante. Essas mudanças acompanharam a inserção dos princípios e dos valores – trazidos pela virada kantiana – na ordem jurídica. E o direito tributário, como ordem jurídica parcial, aproximou-se de debates substantivos acerca da justiça e dos direitos fundamentais.

No mesmo período, ganhou destaque o debate sobre a moralidade tributária, em especial com a publicação do livro “Moral Tributária do Estado e dos Contribuintes” de Klaus Tipke, e com a por ele chamada “Teoria do agir moral-impositivo dos Poderes Públicos – o Legislativo, o Executivo e o Judiciário – assim como do agir moral-tributário do Contribuinte”⁵¹⁶.

Para Tipke, a moral estatal⁵¹⁷ significava o atendimento a valores de justiça e o atendimento a valores e princípios constitucionais. Especialmente em um Estado Democrático de Direito, a moralidade tributária se traduziria no atendimento ao princípio da igualdade o qual constitui o imperativo categórico de

⁵¹³ Vide 1.2. supra.

⁵¹⁴ DE BARCELOS, Ana Paula. Neoconstitucionalismo, direitos fundamentais e controle das políticas públicas. **Revista de direito administrativo**, v. 240, p. 83-105, 2005, p. 84.

⁵¹⁵ CUNHA, Carlos Renato. O princípio jurídico da capacidade contributiva no ordenamento jurídico brasileiro: Análise de sua aplicação nos casos de extrafiscalidade e nos tributos indiretos. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Temas de Direito Tributário**. Curitiba: Editora Virtual Gratuita, 2016. p. 8-32. Disponível em: <<https://editoravirtualgratuita.com.br/wp-content/uploads/2017/03/temas-de-direito-tributario.pdf>>. Acesso em: 26 out. 2019, p. 10.

⁵¹⁶ TIPKE, Klaus. **Moral tributária do estado e dos contribuintes**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2012, p. 7.

⁵¹⁷ Vide 1.3.1. supra.

quase todas as constituições⁵¹⁸. E a capacidade contributiva seria o princípio consentâneo com os direitos fundamentais constantes nas constituições de Estados de Direito Social por não permitir uma oneração mais gravosa do que aquela imposta a outros contribuintes de mesma situação⁵¹⁹.

A capacidade contributiva seria então o princípio que deveria reger a tributação, ao lado do princípio da igualdade do qual decorre. Assim, estaria atendida a exigência de justiça tributária trazida para o centro do debate com a virada kantiana, uma vez que a justiça tributária é também justiça distributiva⁵²⁰.

Assim é que a moral tributária como respeito e atendimento aos valores fundamentais no campo tributário assume relevância ímpar no que toca ao contexto brasileiro, cuja constituição consagra, em seu art. 3º, uma série de objetivos a serem perseguidos, quais sejam: a construção de uma sociedade livre, justa e solidária; garantia do desenvolvimento nacional; erradicação da pobreza e da marginalização e redução das desigualdades sociais e regionais; e a promoção do bem de todos, sem preconceitos ou discriminações. A concretização deles perpassa por uma tributação justa, pautada na moralidade tributária e, portanto, na capacidade contributiva⁵²¹. Isto ocorre, pois, a tributação é mais um instrumento a serviço do Estado para a concretização de seus objetivos e não mera prestação pecuniária⁵²².

Uma das formas utilizadas pelo Estado para a promoção de seus objetivos é exatamente por meio da extrafiscalidade através de incentivos e benefícios fiscais, por exemplo. Conforme analisado, embora possa vir a ser um instrumento bastante eficaz na busca pelo desenvolvimento econômico e na concretização de direitos fundamentais, por exemplo, o uso dos incentivos fiscais se converteu numa verdadeira barafunda⁵²³.

⁵¹⁸ TIPKE, Klaus, *op. cit.*, p. 16.

⁵¹⁹ TIPKE, Klaus, *op. cit.*, p. 20-21.

⁵²⁰ TORRES, Ricardo Lobo. *Ética e Justiça Tributária*. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio. **Direito Tributário**: Estudos em homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998, p. 185.

⁵²¹ Vide 1.3.1.1. *supra*.

⁵²² SANTIAGO, Júlio César. **Solidariedade**: como legitimar a tributação?. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 16.

⁵²³ Vide 2.6.3. *supra*.

Isso se dá também por razões ínsitas à natureza dos incentivos fiscais, a exemplo da imprevisibilidade em relação à conduta a ser adotada pelos contribuintes, pois, em que pese o incentivo procurar induzir o contribuinte a adotar determinada conduta, não há uma certeza de que ele irá ser influenciado da maneira desejada, o que traz uma certa imprevisibilidade nos efeitos gerados⁵²⁴. Desta forma, há quem questione a própria racionalidade dessas normas ante a dificuldade de se prever com nível relevante de certeza os seus efeitos⁵²⁵.

Além disso, há também o lobby de grandes grupos econômicos, o qual costuma ser determinante tanto na ponta da elaboração das normas quanto na da sua aplicação⁵²⁶. Este tipo de relação é esteio para a difusão de despesas fiscais indiretas danosas à eficiência dos gastos públicos⁵²⁷. Tal fato leva, ao cabo, a uma acentuação da regressividade pois contribui para limitar os gastos e os investimentos que poderiam ser alocados na efetivação das garantias fundamentais e dos direitos sociais em especial para as camadas mais pobres da população⁵²⁸.

Ou seja, há nesse ponto, uma afronta à moralidade tributária já quando da concessão dos incentivos fiscais. Constitui uma agressão de morte à moral estabelecida quando a concessão ocorre apenas para favorecer setores econômicos hegemônicos em detrimento do alcance efetivo de qualquer objetivo ou princípio constitucional. Há, portanto uma ausência de legitimidade quando os incentivos são concedidos dessa maneira.

⁵²⁴ LEÃO, Martha Toribio. **Controle da Extrafiscalidade**. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 123

⁵²⁵ ADAMY, Pedro. Instrumentalização do Direito Tributário. In: ÁVILA, Humberto (Org.). **Fundamentos do Direito Tributário**. São Paulo: Marcial Pons, 2012, p. 237.

⁵²⁶ SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. **Teoria e Prática das Isenções Tributárias**. Rio de Janeiro: Forense, 1989, p. 125.

⁵²⁷ SWIFT, Zhicheng Li. Managing the Effects of Tax Expenditures on the National Budget. **World Bank Policy Research Working Paper Series**, Washington Dc, v. 3927, n. 3927, p. 1-31, maio 2006. Disponível em: <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=917498##>. Acesso em: 11 ago. 2019, p. 12.

⁵²⁸ GOULARTI, Juliano Giassi. A trajetória da Política Fiscal. In: A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas / Eduardo Fagnani (organizador). Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018, p. 804.

Some-se a esses dois fatores a quase inexistência de estudos de acompanhamento dos incentivos fiscais concedidos⁵²⁹ o que faz com que os incentivos perdurem no tempo sem qualquer avaliação dos seus efeitos. Tal fato conduz a números alarmantes como os divulgados – e já analisados neste trabalho – pelo TCU em 2018⁵³⁰.

Determinados incentivos fiscais, embora em seu âmago possam estar permeados de intenções legítimas acabam por se tornar “gastos sem fim”⁵³¹ os quais podem acarretar um descontrole de todo orçamento⁵³².

Dado o quadro analisado ao longo de todo o capítulo 2 do presente trabalho, as ferramentas legais existentes na CF/88 e na legislação infraconstitucional, a qual abarca a possibilidade de controle pelo próprio ente concedente e por órgãos de controle interno, se mostra insuficiente e ineficaz. Até mesmo o Poder Judiciário adota historicamente uma postura formalista quando provocado a realizar o controle de normas concedentes de incentivos fiscais⁵³³. Uma explicação para essa postura do Judiciário consiste na influência do pensamento positivista⁵³⁴ a qual teria levado à ideia de que de as normas extrafiscais fugiriam do controle dos tribunais, pois seriam uma expressão da

⁵²⁹ BANCO MUNDIAL. **Um ajuste justo**: Análise da eficiência e equidade no gasto público no Brasil. Brasília: Grupo Banco Mundial, 2018. Disponível em: <<http://documents.worldbank.org/curated/en/884871511196609355/pdf/121480REVISEDPORTUGUESE-Brazil-Public-Expenditure-Review-Overview-Portuguese-Final-revised.pdf>>. Acesso em: 10 jun. 2019; BRASIL. Tribunal de Contas da União. Relatório de Auditoria nº TC 015.940/2017-9. **Tribunal de Contas da União**. Brasília,. Disponível em: <<https://contas.tcu.gov.br/etcu/ObterDocumentoSisdoc?seAbrirDocNoBrowser=true&codArqCatalocado=14740426&codPapelTramitavel=59432961>>. Acesso em: 10 out. 2018, p. 2.

⁵³⁰ Vide 2.6.3.3.

⁵³¹ HENRIQUES, Elcio Fiori. **Os Benefícios Fiscais no Direito Financeiro e Orçamentário**: O gasto tributário no Direito Brasileiro. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 42.

⁵³² SWIFT, Zhicheng Li. Managing the Effects of Tax Expenditures on the National Budget. **World Bank Policy Research Working Paper Series**, Washington Dc, v. 3927, n. 3927, p.1-31, maio 2006. Disponível em: <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=917498##>. Acesso em: 11 ago. 2019, p. 9.

⁵³³ CORREIA NETO, Celso de Barros. **O avesso do tributo: incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro**. 2013. 271 f. Tese (Doutorado) - Curso de Direito, Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-15082013-084732/pt-br.php>>. Acesso em: 01 nov. 2017, p. 243.

⁵³⁴ Vide capítulo 1.

política fiscal e econômica, pautadas pelo juízo de conveniência e oportunidade do Poder Executivo⁵³⁵.

A moralidade tributária, ao impor o respeito aos valores e princípios constitucionais e eleger a capacidade contributiva como parâmetro fundamental, torna possível a concretização dos objetivos de um Estado de Direito. Por isso, constitui critério fundamental de legitimidade para as normas tributárias de forma geral e, defende o presente trabalho, ser também a moralidade tributária parâmetro para a concessão e o controle dos incentivos fiscais

É preciso firmar que a questão da moralidade tributária é uma questão de legitimidade⁵³⁶, entendida esta como uma necessária adequação entre o ordenamento positivo e os valores que informam esta mesma ordem⁵³⁷. Pois, ao trazer valores e princípios à ordem econômica e social, a Constituição impôs ao Estado o dever de efetivar a justiça econômica e social firmada⁵³⁸. Assim, a moralidade reside no campo da legitimidade, pois remete-se aos elementos axiológicos que devem governar o exercício do poder de tributar.

Assim para analisar o atendimento da moralidade tributária na concessão dos incentivos fiscais, deve-se tomar como ponto de partida a ideia de que estes constituem, conforme amplamente discutido, um afastamento do princípio da igualdade - legitimador axiológico do sistema jurídico⁵³⁹ - e da capacidade contributiva - parâmetro fundamental de distribuição e comparação⁵⁴⁰ - que subverte a estrutura criada de distribuição da carga fiscal⁵⁴¹.

⁵³⁵ LEÃO, Martha Toribio. **Controle da Extrafiscalidade**. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 156-157.

⁵³⁶ Vide 3.1.1. supra.

⁵³⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**, vol II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 206.

⁵³⁸ TAVEIRA TORRES, Heleno. Relação entre constituição financeira e constituição econômica. In: Lobato, Valter de Souza (Coord.); DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo (Org.); LEITE, Matheus Soares (Org.). **Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance**. Belo Horizonte: Fórum, 2017, p. 135.

⁵³⁹ SANTIAGO, Júlio César. **Solidariedade: como legitimar a tributação?**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 38.

⁵⁴⁰ ASSIS, Karoline Merchiori de. **Segurança Jurídica dos Benefícios Fiscais**. 2013. 559 f. Tese (Doutorado) - Curso de Direito, Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-13062014-155055/pt-br.php>>. Acesso em: 11 nov. 2018, p. 228-230.

⁵⁴¹ PIRES, Adilson Rodrigues. **Contradições no Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1994, p. 71.

Logo, a legitimação a partir da concessão constitui também um problema de fundamentação pois, por ser uma norma que altera a estrutura normal da imposição tributária, excepcionando o princípio da igualdade e da capacidade contributiva, deve ter sua “competência material”⁵⁴² consistente e relacionada com outros princípios que informam a ordem econômica, social e jurídica. Ademais, a Constituição ao consagrar a igualdade vedou a existência de desequiparações injustificadas⁵⁴³.

A legitimidade reside, pois, na justificação e na finalidade buscada pelo incentivo fiscal, que devem ser constitucionais⁵⁴⁴. Ou seja, a moralidade tributária estará atendida na concessão do incentivo fiscal caso a norma instituidora objetive concretizar os fins e valores constitucionais⁵⁴⁵. No entanto, essa justificação não deve ser apenas enunciada, mas também aferida a existência de vínculo de pertinência entre a desequiparação adotada e a finalidade que se deseja alcançar⁵⁴⁶.

Dito isto, a forma de se aferir o sopesamento favorável a instituição do incentivo fiscal é através de um exame de proporcionalidade⁵⁴⁷. Por essa razão é que é imprescindível que a norma seja expressa quanto à finalidade que se pretende atingir, pois o exame de proporcionalidade pressupõe uma relação de meio-fim⁵⁴⁸. A ausência da finalidade é uma forma de se burlar a moralidade tributária pois torna impossível a aferição do necessário vínculo de pertinência entre o meio adotado e o objetivo a ser alcançado.

Este exame, conforme amplamente discutido, perfaz-se em 3 (três) fases⁵⁴⁹, quais sejam, o teste de adequação, o de necessidade e o de proporcionalidade em sentido estrito. No primeiro, deve ser aferida se a medida

⁵⁴² ASSIS, Karoline Merchiori de, *op. cit.*, p. 103.

⁵⁴³ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 16.

⁵⁴⁴ ASSIS, Karoline Merchiori de, *op. cit.*, p. 190-191.

⁵⁴⁵ TAVEIRA TORRES, Heleno. Relação entre constituição financeira e constituição econômica. In: Lobato, Valter de Souza (Coord.); DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo (Org.); LEITE, Matheus Soares (Org.). **Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance**. Belo Horizonte: Fórum, 2017, p. 123-139, p. 131.

⁵⁴⁶ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 159

⁵⁴⁷ Vide 3.2.2.1.

⁵⁴⁸ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 150-151.

⁵⁴⁹ *Ibidem*, p. 207.

é capaz de lograr o objetivo pretendido⁵⁵⁰. O exame de necessidade, por sua vez, impõe duas análises, a primeira é a verificação da existência de outros meios também aptos a atingir o mesmo fim. A segunda diz respeito a verificar qual dentre os meios existentes é o menos restritivo aos direitos fundamentais excetuados⁵⁵¹. Já a proporcionalidade em sentido estrito constitui “um sopesamento entre a intensidade da restrição ao direito fundamental atingido e a importância da realização do direito fundamental que com ele colide e que fundamenta a adoção da medida restritiva”⁵⁵².

O exame de proporcionalidade deve ser realizado quando da concessão do incentivo fiscal com o fito de evitar incentivos fiscais desproporcionais, que constituem mero privilégio em detrimento da coerência do sistema.

Além de um exame de proporcionalidade quando da concessão, é necessário que haja um controle periódico, pois o cenário que tornou o incentivo fiscal adequado, necessário e proporcional no momento de sua concessão pode se alterar com o tempo, de forma que incentivos fiscais proporcionais e legítimos podem vir a se tornar ilegítimos⁵⁵³. É esse tipo de controle que evita a proliferação dos chamados “gastos sem fim”⁵⁵⁴, já abordados no presente trabalho, e que prejudicam todo o orçamento e a concretização dos objetivos constitucionais.

Ademais, imaginar a ausência de um controle periódico é aceitar a barafunda de privilégios injustificados e a privatização dos recursos públicos⁵⁵⁵ através da manutenção de incentivos fiscais desproporcionais e, portanto, violadores da moralidade tributária.

⁵⁵⁰ LEÃO, Martha Toribio. **Controle da Extrafiscalidade**. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p 140.

⁵⁵¹ *Ibidem*, p 142.

⁵⁵² SILVA, Virgílio Afonso da. O proporcional e o razoável. **Revista dos tribunais**, v. 798, p. 23-50, 2002, p. 40.

⁵⁵³ Vide 3.2.3. *supra*.

⁵⁵⁴ HENRIQUES, Elcio Fiori, *op. cit.*, p. 42

⁵⁵⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**, vol II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 30.

Além de um controle exercido pelo próprio ente concedente, o presente estudo buscou perquirir a possibilidade de utilização da moralidade tributária como parâmetro para o controle pelo Poder Judiciário.

Hoje, prevalece no STF uma posição formalista⁵⁵⁶ e que não costuma adentrar em questões como a legitimidade, a eficácia e a justiça das normas instituidoras do incentivo fiscal.

Em que pesem posições contrárias⁵⁵⁷, defende-se no presente trabalho que é possível sim que o Poder Judiciário realize o controle das normas concessivas de incentivos fiscais, ainda que sejam vistas por alguns como uma decisão política, pois a própria teoria da separação dos poderes estabelece um sistema de inibição recíproca de proteção de despotismos⁵⁵⁸. E as democracias constitucionais já há muito permitem que o Poder Judiciário – como guardião das constituições – realize o controle de constitucionalidade das normas⁵⁵⁹. A estabilidade do Estado de Direito necessita do controle jurisdicional sempre que atos governamentais afrontarem a democracia e direitos fundamentais, conforme lição de Jean Carlos Dias⁵⁶⁰.

No caso dos incentivos fiscais, o controle jurisdicional torna-se imprescindível pois, conforme estudado, estes são capazes de fomentar desequiparações injustificadas, criando verdadeiros privilégios odiosos⁵⁶¹.

Ademais, a separação dos poderes – tantas vezes evocada para justificar a impossibilidade de um controle jurisdicional – está no mesmo patamar de

⁵⁵⁶ CORREIA NETO, Celso de Barros. **O avesso do tributo: incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro**. 2013. 271 f. Tese (Doutorado) - Curso de Direito, Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-15082013-084732/pt-br.php>>. Acesso em: 01 nov. 2017, p. 243.

⁵⁵⁷ Por todos: BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. Rio de Janeiro: Forense, 2015. Revisto e Atualizado por Hugo de Brito Machado Segundo, p. 88.

⁵⁵⁸ FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. O Judiciário frente à divisão dos poderes: um princípio em decadência? **Revista Usp**, n. 21, p. 12-21, 1994, p. 14.

⁵⁵⁹ RAWLS, John. **O Liberalismo Político**. São Paulo: Ática, 2000, p. 264-265.

⁵⁶⁰ DIAS, Jean Carlos. **O Controle Judicial de Políticas Públicas**. Salvador: JusPodivm, 2016, p. 134-135.

⁵⁶¹ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**, vol II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 30.

outros princípios constitucionais⁵⁶², de forma que não se pode falar numa prevalência desse sobre outros princípios. O controle jurisdicional das normas tributárias indutoras e dos incentivos fiscais não constitui violação ao exercício do poder de tributar pois há uma complementariedade entre os princípios constitucionais⁵⁶³.

Por isso, defende-se no presente trabalho a possibilidade de o Poder Judiciário valer-se da moralidade tributária – verdadeiro axioma ético da tributação⁵⁶⁴ – como parâmetro para a realização do controle dos incentivos fiscais. Ademais, conforme visto, o respeito à moralidade é uma questão que supera a legalidade, sendo uma questão de legitimidade.

A legitimidade, embora possa estar presente quando da concessão, pode não mais estar presente em momento posterior, pois nunca é definitiva e eterna⁵⁶⁵. Ou seja, além da observância à moralidade quando da concessão e de um controle periódico, cabe também ao Poder Judiciário, quando provocado, perquirir acerca da legitimidade do incentivo fiscal a partir da moralidade tributária⁵⁶⁶.

A análise a ser feita pelo Judiciário deve ser feita através do exame de proporcionalidade aqui já explanado. No entanto, deve o Judiciário realizar este escrutínio com observância às condições fáticas presentes ao tempo da análise e não com os olhos voltados para o momento da concessão⁵⁶⁷. Pois, conforme visto, embora legítimo quando de sua concessão pode, seja por falha prognóstico, seja por alterações na economia, o incentivo ter perdido sua legitimidade e se tornado nocivo à ordem jurídica, econômica e social.

⁵⁶² ROSENBLATT, Paulo. **Competência Regulamentar no Direito Tributário Brasileiro: Legalidade, Delegações Legislativas e Controle Judicial**. São Paulo: MP Editora, 2009, p. 293.

⁵⁶³ DETZEL, Aline M. Hinterlang de Barros. A instrumentalização do direito tributário: tributação para o bem ou para o mal?. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 136, n. 1, p.11-30, jul. 2018. Disponível em: <<http://rtrib.abdt.org.br/index.php/rftp/article/view/22>>. Acesso em: 29 set. 2019, p. 26.

⁵⁶⁴ ASSIS, Karoline Merchiori. *op. cit.*, p. 222.

⁵⁶⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *op. cit.*, p. 201.

⁵⁶⁶ Vide 3.3. *supra*.

⁵⁶⁷ ASSIS, Karoline Merchiori. *op. cit.*, p. 327.

O controle pelo Judiciário suscita debates também acerca do ativismo judicial⁵⁶⁸. Klaus Tipke, precursor do tema da moralidade tributária, já alertava para o fato de que a intensidade da tutela da moral tributária dependia de uma opção do Tribunal Constitucional da Alemanha entre uma posição mais ativista ou de maior autocontenção⁵⁶⁹. Nesse sentido, adotou o presente trabalho a postura de que o ativismo judicial e a autocontenção são apenas fatos da vida judicial, sendo exigida por vezes posturas mais ativistas ou de maior contenção⁵⁷⁰.

A grande questão relacionada ao controle dos incentivos fiscais e o ativismo judicial, na realidade, reside em eventuais excessos. De sorte que, o presente trabalho buscou trazer balizas para um controle a partir da moralidade tributária de forma que as decisões possuam fundamentação consentânea e abalizada. Ademais, a legitimidade institucional do Judiciário reside sobremaneira sobre a fundamentação de suas decisões⁵⁷¹. Ou seja, o controle aqui proposto deve ser realizado sempre que for possível a prolação de decisões bem fundamentadas, pois, decisões mal fundamentadas – que apenas invocam determinado princípio, por exemplo, sem trazer um exame detalhado das razões – colocam em risco outros princípios e os próprios limites do Poder Judiciário.

Assim, a moralidade tributária constitui verdadeiro critério de legitimidade dos incentivos fiscais pois constitui axioma ético a ser observado por toda a legislação tributária. Em um Estado Democrático de Direito, o qual consagra em sua Constituição uma série de princípios, impõe que estes sejam aplicados de maneira “consequente até o final”⁵⁷². Ou seja, sendo o axioma ético o princípio da igualdade e seu corolário, a capacidade contributiva, tem-se que os

⁵⁶⁸ Vide 3.3.2. supra.

⁵⁶⁹ TIPKE, Klaus. **Moral tributária do estado e dos contribuintes**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2012, p. 89.

⁵⁷⁰ LEITE, Glauco Salomão. Inércia Legislativa e Ativismo Judicial: A Dinâmica da Separação dos Poderes na Ordem Constitucional Brasileira. **Revista Direito, Estado e Sociedade**, Rio de Janeiro, n. 45, p.10-31, jun/dez, 2014. Semestral. Disponível em: <<http://www.jur.puc-rio.br/revistades/index.php/revistades/article/view/428/351>>. Acesso em: 20 nov. 2017, p. 15.

⁵⁷¹ ARAÚJO, Luiz Henrique Diniz. O ativismo judicial e constrangimentos a posteriori. **Revista de Investigações Constitucionais**, v. 5, n. 1, p. 129-150, 2018, p. 138.

⁵⁷² TIPKE, Klaus. **Moral tributária do estado e dos contribuintes**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2012, p. 15.

rompimentos injustificados⁵⁷³ criam meras discriminações que devem ser combatidas e extirpadas do ordenamento jurídico.

O neoconstitucionalismo, como fruto da virada kantiana, elevou o valor justiça a um patamar mais elevado. E, o princípio da igualdade decorre desta ideia que colocou a justiça ao lado da liberdade como imperativo categórico⁵⁷⁴. E, ao sacrificar a igualdade por outro princípio ou valor através de incentivo fiscal, deve a exceção ser capaz de promover o bem comum de melhor maneira⁵⁷⁵. O exame capaz de aferir essa melhor capacidade de promoção é através do exame de proporcionalidade, o qual confere ao Judiciário a fundamentação necessária e adequada quando provocado a realizar o controle. Assim, a moralidade tributária constituiu parâmetro adequado pois preserva o axioma ético que deve informar a tributação e guarda coerência com os valores constitucionais. E sua preservação é importante para a concretização dos objetivos constitucionais consagrados no art. 3º da CF/88.

Este debate é imprescindível em um país em que os incentivos fiscais costumam não ser controlados periodicamente e em que o Judiciário tem assumido uma postura formalista que, por vezes, parece absentéista⁵⁷⁶. Some-se a esses fatores o discurso de austeridade e de cortes de gastos sociais enquanto apenas para o Orçamento de 2020 é previsto um total de R\$ 330, 61 bilhões em renúncias de receitas, uma alta de R\$ 24, 21 bilhões em relação ao Orçamento de 2019⁵⁷⁷.

⁵⁷³ *Ibidem*, p. 16.

⁵⁷⁴ TORRES, Ricardo Lobo. Ética e Justiça Tributária. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio. **Direito Tributário: Estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998. P. 177.

⁵⁷⁵ TIPKE, Klaus. Sobre a Unidade da Ordem Jurídica Tributária. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio. **Direito Tributário: Estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 69.

⁵⁷⁶ CORREIA NETO, Celso de Barros. **O avesso do tributo: incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro**. 2013. 271 f. Tese (Doutorado) - Curso de Direito, Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-15082013-084732/pt-br.php>>. Acesso em: 01 nov. 2017.

⁵⁷⁷ MÁXIMO, Wellton. Orçamento de 2020 prevê alta de R\$ 24,2 bi em renúncias fiscais. **Agência Brasil**. Brasília. nov. 2019. Disponível em: <<http://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2019-11/orcamento-de-2020-preve-alta-de-r-242-bi-em-renuncias-fiscais>>. Acesso em: 04 nov. 2019.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ADAMY, Pedro. Instrumentalização do Direito Tributário. In: ÁVILA, Humberto (Org.). **Fundamentos do Direito Tributário**. São Paulo: Marcial Pons, 2012.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008.

_____. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. São Paulo: Malheiros, 2018.

ALMEIDA, Francisco Carlos Ribeiro de. Uma abordagem estruturada da renúncia de receita pública federal. **Revista do Tribunal de Contas da União**, Brasília, v. 31, n. 84, p.19-62, jun. 2000. Disponível em: <<https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/issue/view/50>>. Acesso em: 22 maio 2019.

ARAÚJO, Luiz Henrique Diniz. O ativismo judicial e constrangimentos a posteriori. **Revista de Investigações Constitucionais**, v. 5, n. 1, p. 129-150, 2018.

ASSIS, Karoline Merchiori de. **Segurança Jurídica dos Benefícios Fiscais**. 2013. 559 f. Tese (Doutorado) - Curso de Direito, Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-13062014-155055/pt-br.php>>. Acesso em: 11 nov. 2018.

ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS AUDITORES-FISCAIS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **A Reforma Tributária Necessária. Justiça fiscal é possível: subsídios para o debate democrático sobre o novo desenho da tributação brasileira**. São Paulo: Anfip: Fenafisco, 2018. Organização: Eduardo Fagnani. Disponível em: <https://www.anfip.org.br/wp-content/uploads/2018/12/Livro-2_COMPLETO-FINAL-SITE-1.pdf>. Acesso em: 10 abr. 2019.

ASSUNÇÃO, Matheus Carneiro. Incentivos Fiscais em tempos de crise: impactos econômicos e reflexos financeiros. **Revista da Pgf**, Brasília, v. 1, n. 1, p.99-121, jan. 2001. Semestral. Disponível em: <<http://www.pgf.fazenda.gov.br/revista-pgf/revista-pgf/ano-i-numero-i/carneirocorr.pdf>>. Acesso em: 10 jun. 2019.

BALEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

BANCO MUNDIAL. **Um ajuste justo: Análise da eficiência e equidade no gasto público no Brasil**. Brasília: Grupo Banco Mundial, 2018. Disponível em: <<http://documents.worldbank.org/curated/en/884871511196609355/pdf/121480REVIS EDPORTUGUESE-Brazil-Public-Expenditure-Review-Overview-Portuguese-Final-revised.pdf>>. Acesso em: 10 jun. 2019.

BARBOSA, Rui. **Oração aos moços**. Rio de Janeiro: Fundação Casa de Rui Barbosa, 1997. Disponível em: <http://www.casaruibarbosa.gov.br/dados/DOC/artigos/rui_barbosa/FCRB_RuiBarbosa_Oracao_aos_mocos.pdf>. Acesso em: 24 fev. 2019.

BARBOSA, Bruno Sartori de C.; MARTINS JR., Rômulo J.; MOURA, Marcos. As normas tributárias indutoras e a importância do controle interno e externo pelos poderes. In:

LOBATO, Valter de Souza; DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo; LEITE, Matheus Soares. **Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance**. Belo Horizonte: Fórum, 2017.

BARCELLOS, Ana Paula de. Neoconstitucionalismo, direitos fundamentais e controle das políticas públicas. **Revista de direito administrativo**, v. 240, p. 83-105, 2005.

_____. Políticas Públicas e o dever de monitoramento: "levando os direitos a sério". **Revista Brasileira de Políticas Públicas**, Brasília, v. 8, n. 2, p.251-265, ago. 2018. Disponível em: <<https://www.publicacoesacademicas.uniceub.br/RBPP/article/view/5294>>. Acesso em: 20 set. 2019.

BARROSO, Luís Roberto. Grandes transformações do Direito contemporâneo e o pensamento de Robert Alexy. **Fórum Administrativo**, Belo Horizonte, v. 1, n. 200, p.9-17, out. 2017. Disponível em: <<http://www.editoraforum.com.br/wp-content/uploads/2018/01/artigo-luis-roberto-barroso.pdf>>. Acesso em: 28 fev. 2019.

_____. Neoconstitucionalismo e constitucionalização do direito: O triunfo tardio do direito constitucional no Brasil. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, n. 240, p.1-42, jun. 2005.

BECHO, Renato Lopes. Competência tributária, extrafiscalidade e novos desafios para o Direito Tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 216, p. 123-131, set. 2013.

_____. **Filosofia do Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.

BELLO, Enzo; BERCOVICI, Gilberto; LIMA, Martonio Mont'alverne Barreto. O Fim das Ilusões Constitucionais de 1988? **Revista Direito e Práxis**, [s.l.], v. 10, n. 3, p.1769-1811, set. 2019.

BEVILACQUA, Lucas. **Incentivos Fiscais de ICMS e Desenvolvimento Regional**. São Paulo: Quartier Latin, 2013.

BICALHO, Guilherme Pereira Dolabella. **Extrafiscalidade Tributária: Pós-Modernidade e Legitimação do Estado Social Brasileiro**. Belo Horizonte: Arraes, 2014.

BINENBOJM, Gustavo; CYRINO, André. O Art. 28 da LINDB - A cláusula geral do erro administrativo. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, p. 203-224, nov. 2018. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/77655/74318>>. Acesso em: 02 jul. 2019.

BONAT, Alan Luiz; FOLLONI, André. Incentivos Fiscais e suas condições de validade: igualdade e proporcionalidade. **Cadernos do Programa de Pós Graduação: Direito/UFRGS**, Porto Alegre, v. , n. 2, p.341-363, out. 2015. Disponível em: <<https://seer.ufrgs.br/ppgdir/article/view/58617>>. Acesso em: 17 ago. 2019.

BONAVIDES, Paulo. O princípio da igualdade como limitação à atuação do Estado. **Revista Brasileira de Direito Constitucional**, v. 2, n. 1, p. 209-223, 2003.

BORBA, Bruna Estima; COELHO, André Felipe Canuto. Gastos fiscais: regalia sob forma de despesa pública indireta? **Revista de Informação Legislativa: RIL**, Brasília, DF, v. 56, n. 222, p. 181-199, abr./jun. 2019. Disponível em: <http://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/56/222/ril_v56_n222_p181> . Acesso em: 19 out. 2019.

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

_____. **Isonções Tributária**. São Paulo: Sugestões Literárias S.A, 1969.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 14 de jun.2019.

_____. **Regimento Interno do Tribunal de Contas da União**. Brasília, Disponível em: <<https://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:IWHMDDKUSIsJ:https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp%3FfileId%3D8A8182A24D7BC0B4014D7E1FB1A622B4+%&cd=2&hl=pt-BR&ct=clnk&gl=br>>. Acesso em: 10 jun. 2019

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 159.026. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Brasília de 1994. **Diário de Justiça**. Brasília, 1994. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=213023>>. Acesso em: 11 set. 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 346. **Supremo Tribunal Federal**. Brasília, 1963. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=1576>>. Acesso em: 20 jun. 2019

_____. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 473. **Supremo Tribunal Federal**. Brasília, 1969. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=473.NUME.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas>>. Acesso em: 20. Jun. 2019

_____. Lei nº 9.784, de 1999. Brasília, Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9784.htm>. Acesso em: 23 jun. 2019

_____. Tribunal de Contas da União. Relatório de Auditoria nº TC 015.940/2017-9. **Tribunal de Contas da União**. Brasília,. Disponível em: <<https://contas.tcu.gov.br/etcu/ObterDocumentoSisdoc?seAbrirDocNoBrowser=true&codArqCatalogado=14740426&codPapelTramitavel=59432961>>. Acesso em: 10 out. 2018.

BRITTO, Carlos Ayres. O REGIME CONSTITUCIONAL DOS TRIBUNAIS DE CONTAS. **Revista Diálogo Jurídico**, Salvador, v. 9, n. 1, p.1-12, dez. 2001. Disponível em: <<http://rodrigouchoa.atspace.com/dialogo-juridico-2001-12-09-carlos-ayres-britto.pdf>>. Acesso em: 15 jul. 2019.

BUFFON, Marciano. **Tributação e Dignidade Humana**: entre os direitos e deveres fundamentais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

CAFFARO, Leonardo Mello. **O Pós-positivismo como expressão do Direito Ético**: O direito como experiência (historicidade da positivação) e legítimas expectativas de normatividade (comunicação normativa). São Paulo: All Print, 2017.

CALIENDO, Paulo. Neoconstitucionalismo e Direito Tributário. **Revista da Ajuris**, Porto Alegre, v. 40, n. 129, p.199-223, mar. 2013. Disponível em:

<<http://www.ajuris.org.br/OJS2/index.php/REVAJURIS/article/view/313>>. Acesso em: 20 dez. 2019.

CANNIZZARO ALMEIDA, Rogério. **Incentivos Fiscais e Extrafiscalidade**: Intervenção estatal em busca de desenvolvimento e a guerra fiscal entre estados. 2010. 241 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2010. Disponível em: <<https://repositorio.ufpe.br/handle/123456789/3943>>. Acesso em: 10 jun. 2018

CARVALHO, Laura. **Valsa Brasileira**: do boom ao caos econômico. São Paulo: Todavia, 2018.

CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

COMPARATO, Fábio Konder. **Ética**: Direito, Moral e Religião no mundo moderno. São Paulo: Companhia das Letras, 2006.

CORREIA NETO, Celso de Barros. **O avesso do tributo: incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro**. 2013. 271 f. Tese (Doutorado) - Curso de Direito, Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-15082013-084732/pt-br.php>>. Acesso em: 01 nov. 2017.

_____. **Os Impostos e o Estado de Direito**. São Paulo: Almedina, 2017.

_____. **Novo regime fiscal ampliou controle judicial dos benefícios fiscais**. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-mar-16/observatorio-constitucional-regime-fiscal-ampliou-controle-judicial-beneficios-fiscais>>. Acesso em: 11 set. 2019.

CORVAL, Paulo Roberto dos Santos. A Instituição Fiscal Independente do Senado Federal. In: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo; OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de; MACEDO, Marco Antonio Ferreira. **Direitos Fundamentais e Estado Fiscal**: Estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. Salvador: Juspodivm, 2019. p. 367-393.

COSTA, J. Cruz. Augusto Comte e as origens do Positivismo. **Revista de História**, v. 1, n. 3, p. 363-382, 1950.

COUTINHO, João Hélio de Farias Moraes. **A legitimidade dos incentivos fiscais num contexto de guerra fiscal**. 2011. 224 f. Tese (Doutorado) - Curso de Direito, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2011. Disponível em: <https://repositorio.ufpe.br/bitstream/123456789/4192/1/arquivo6704_1.pdf>. Acesso em: 10 nov. 2019.

CUNHA, Carlos Renato. O princípio jurídico da capacidade contributiva no ordenamento jurídico brasileiro: Análise de sua aplicação nos casos de extrafiscalidade e nos tributos indiretos. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Temas de Direito Tributário**. Curitiba: Editora Virtual Gratuita, 2016. p. 8-32. Disponível em: <<https://editoravirtualgratuita.com.br/wp-content/uploads/2017/03/temas-de-direito-tributario.pdf>>. Acesso em: 26 out. 2019.

DA SILVA, Virgílio Afonso. O proporcional e o razoável. **Revista dos tribunais**, v. 798, p. 23-50, 2002.

DE SOUZA, Luiz Sergio Fernandes. As recentes alterações da LINDB e suas implicações. **Revista Jurídica da Escola Superior do Ministério Público de São Paulo**, v. 14, n. 2, 2019.

DETZEL, Aline M. Hinterlang de Barros. A instrumentalização do direito tributário: tributação para o bem ou para o mal?. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 136, n. 1, p.11-30, jul. 2018. Disponível em: <<http://trib.abdt.org.br/index.php/rtfp/article/view/22>>. Acesso em: 29 set. 2019.

DINIZ, Maria Helena. ARTIGOS 20 A 30 DA LINDB COMO NOVOS PARADIGMAS HERMENÊUTICOS DO DIREITO PÚBLICO, VOLTADOS À SEGURANÇA JURÍDICA E À EFICIÊNCIA ADMINISTRATIVA. **Revista Argumentum-Argumentum Journal of Law**, v. 19, n. 2, p. 305-318, 2018.

_____. **Compêndio de introdução ao estudo do direito**. São Paulo: Saraiva, 2000.

ELALI, André. **A tributação e regulação econômica: um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais**. São Paulo: MP, 2007.

ESTIGARA, Adriana; PEREIRA, Reni; LEWIS, Sandra A. Lopes Barbon. **Responsabilidade Social e Incentivos Fiscais**. São Paulo: Atlas, 2009.

FOLLONI, André. Isonomia na tributação extrafiscal. **Revista Direito GV**, v. 10, n. 1, p. 201-220, 2014.

FRIEDE, Reis; LOPES, Flávio Humberto Pascarelli. Direito, religião e moral enquanto instrumentos de controle social. **Lex Cult: Revista do CCJF**, [s.l.], v. 1, n. 1, p.32-49, 18 dez. 2017. Centro Cultural Justiça Federal. <http://dx.doi.org/10.30749/2594-8261.v1n1p32-49>. Disponível em: <<http://revistaauditorium.jfrj.jus.br/index.php/LexCult/article/view/3>>. Acesso em: 03 dez. 2019.)

GAETANI, Francisco. O medo comanda hoje a administração pública. **Valor Econômico**. São Paulo, abr. 2018. Disponível em: <<https://www.valor.com.br/opiniao/5468781/governabilidade-da-administracao-em-jogo>>. Acesso em: 01 jul. 2019.

GALLO, Franco. **Las Razones del Fisco: Ética y justicia em los tributos**. Madrid: Marcial Pons, 2011.

GAMA, Valeria Martinez. O Ativismo Judicial sob o Enfoque do Direito Financeiro e Tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 243, p. 146-164, dez. 2015.

GARAPON, Antoine. **O juiz e a Democracia: O Guardiã das Promessas**. 2 ed. Rio de Janeiro: Revan, 1999.

GIOTTI, Daniel. Solidariedade, moralidade e eficiência como critérios de justiça tributária. In: FUX, Luiz; QUEIROZ, Luís César Souza de; ABRAHAM, Marcus. **Tributação e Justiça Fiscal**. Rio de Janeiro: Gz, 2014.

GOULARTI, Juliano Giassi. A trajetória da Política Fiscal. In: A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas / Eduardo Fagnani (organizador). Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018.

GOUVÊA, Marcus de Freitas. **A Extrafiscalidade no Direito Tributária**. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.

GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**. São Paulo: Malheiros, 2014.

GRECO, Marco Aurelio. Crise do Formalismo no Direito Tributário Brasileiro. **Revista da Pgf**, Brasília, v. 1, n. 1, p.9-18, jan. 2011. Semestral. Disponível em: <<https://www.pgfn.gov.br/centrais-de-conteudos/publicacoes/revista-pgfn/revista-pgfn/ano-i-numero-i/greco.pdf>>. Acesso em: 10 dez. 2018.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Moralidade e Capacidade Contributiva. In: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo; OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de; MACEDO, Marco Antonio Ferreira. **Direitos Fundamentais e Estado Fiscal**: Estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. Salvador: Juspodivm, 2019. p. 469-483.

HALDEMANN, Frank. Gustav Radbruch vs. Hans Kelsen: A Debate on Nazi Law. **Ratio Jurisprudence**, SI, v. 18, n. 2, p.162-178, jun. 2005. Disponível em: <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1680846>. Acesso em: 04 dez. 2019.

HESSE, Konrad. **A força normativa da Constituição**. Sergio Antonio Fabris Editor: Porto Alegre, 1991.

HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R.. **O Custo dos Direitos**: por que a liberdade depende dos impostos. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2019.

Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Rendimento de todas as fontes 2018**. Rio de Janeiro: IBGE, Coordenação de Trabalho e Rendimento, 2018. 12 p. Disponível em: <<https://biblioteca.ibge.gov.br/index.php/biblioteca-catalogo?view=detalhes&id=2101673>>. Acesso em: 05 dez. 2019.

KANT, Immanuel. **Metafísica dos Costumes**: Primeira Parte. Petrópolis: Vozes, 2013.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito: introdução à problemática científica do direito**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002.

KMIEC, Keenan D.. The Origin and Current Meanings of "Judicial Activism". **California Law Review**, Berkeley, v. 92, n. 5, p.1442-1478, out. 2004. Disponível em: <<https://scholarship.law.berkeley.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1324&context=californialawreview>>. Acesso em: 12 jun. 2018.

KIRCHHOF, Paul. **Tributação no Estado Constitucional**. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

KOCHE, Rafael; BUFFON, Marciano. Economia, ética e tributação: dos fundamentos da desigualdade. **Revista Brasileira de Políticas Públicas**, Brasília, v. 5, n. 1, p.77-92, jun. 2015. Disponível em: <<https://www.publicacoesacademicas.uniceub.br/RBPP/article/view/2949>>. Acesso em: 10 out. 2018.

LEÃO, Martha Toribio. **Controle da Extrafiscalidade**. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

LEITE, Glauco Salomão. Inércia Legislativa e Ativismo Judicial: A Dinâmica da Separação dos Poderes na Ordem Constitucional Brasileira. **Revista Direito, Estado e Sociedade**, Rio de Janeiro, n. 45, p.10-31, jun/dez, 2014. Semestral. Disponível em: <<http://www.jur.puc-rio.br/revistades/index.php/revistades/article/view/428/351>>. Acesso em: 20 nov. 2017.

LEITE, Flamarion Tavares, **10 Lições sobre Kant**. Petrópolis: Vozes, 2015.

LOBATO, Valter de Souza; LEITE, Matheus Soares. A extrafiscalidade como fator essencial para o alcance da justiça distributiva em tempos de crise. In: LOBATO, Valter de Souza; DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo; LEITE, Matheus Soares. **Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance**. Belo Horizonte: Fórum, 2017.

MACEI, Demetrius Nichele. Tributação, moralidade e sustentabilidade. In: UNIVERSITAS E DIREITO, 1., 2012, Curitiba. **Anais do UNIVERSITAS E DIREITO 2012**. Curitiba: Escola de Direito da Pucpr, 2015. v. 1, p. 66 - 80. Disponível em: <<http://www2.pucpr.br/reol/pb/index.php/universitas?dd99=anais>>. Acesso em: 01 nov. 2017.

MACIEL, David. Neoliberalismo e autocracia burguesa no Brasil. **Cadernos Cemarx: IFCH-UNICAMP**, Campinas, n. 1, p.195-210, 2008. Anual. Disponível em: <<https://www.ifch.unicamp.br/ojs/index.php/cemarx/article/view/1384/959>>. Acesso em: 13 jun. 2019.

MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Competência Tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa**. São Paulo: Malheiros, 2014.

MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. Art. 23 da LINDB - O equilíbrio entre mudança e previsibilidade na hermenêutica jurídica. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, p. 93-112, nov. 2018. ISSN 2238-5177. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/77651/74314>>. Acesso em: 02 Jul. 2019.

MARTINS, Guilherme Waldemar D'Oliveira. **Os Benefícios Fiscais: Sistema e Regime**. Coimbra: Almedina, 2006.

MOTA, Beatriz. **Corte orçamentário anunciado pelo governo pode provocar paralisia e morte de políticas sociais de saúde e de educação**. Escola Politécnica de Saúde Joaquim Venâncio – FioCruz. 2019. Disponível em: <<http://www.epsjv.fiocruz.br/noticias/reportagem/corte-orcamentario-anunciado-pelo-governo-pode-provocar-paralisia-e-morte-de>>. Acesso em: 10. Jun. 2019.

GUERRA MARTINS, Marcelo. Renúncia de receita como gasto tributário e a Lei de Responsabilidade Fiscal. **Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico. Belo Horizonte, ano, v. 2**.

HENRIQUES, Elcio Fiori. **Os Benefícios Fiscais no Direito Financeiro e Orçamentário: O gasto tributário no Direito Brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

MÁXIMO, Wellton. Orçamento de 2020 prevê alta de R\$ 24,2 bi em renúncias fiscais. **Agência Brasil. Brasília**. nov. 2019. Disponível em: <<http://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2019-11/orcamento-de-2020-preve-alta-de-r-242-bi-em-renuncias-fiscais>>. Acesso em: 04 nov. 2019.

MELO JÚNIOR, Roberto G. A. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**: conteúdo, aplicação, limites e exame de implementação à luz da teoria dos jogos. 2010. 106 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Faculdade de Direito do Recife, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2010. Disponível em: <https://repositorio.ufpe.br/bitstream/123456789/3929/1/arquivo370_1.pdf>. Acesso em 06 mar. 2019.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. São Paulo: Malheiros, 2015.

MENDONÇA, Marília. O controle externo exercido pelos tribunais de contas e o federalismo municipal brasileiro. **Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais**, Belo Horizonte, v. 36, n. 2, p.55-65, dez. 2018. Disponível em: <<https://revista.tce.mg.gov.br/revista/index.php/TCEMG/article/view/374/403>>. Acesso em: 03 dez. 2019.

MERQUIOR, José Guilherme. **O Liberalismo – antigo e moderno**. São Paulo: É Realizações, 2014.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **The myth of ownership: Taxes and justice**. Oxford: Oxford University Press, 2002.

NABAIS, José Casalta **Direito Fiscal**. Coimbra: Almedina, 2017.

_____. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. Coimbra: Almedina, 2004.

NELSON, Rocco Antonio Rangel Rosso. DOS INCENTIVOS FISCAIS: UMA ANÁLISE DE SUA DIMENSÃO NORMATIVA NO SISTEMA JURÍDICO BRASILEIRO. **Revista de Finanças Públicas Tributação e Desenvolvimento**, Rio de Janeiro, v. 4, n. 4, p.1-34, dez 2016. Disponível em: <<http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/17182>>. Acesso em: 10 jun. 2017.

NOBRE JÚNIOR, Edilson Pereira. O direito brasileiro e o princípio da dignidade da pessoa humana. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, v. 145, n. 37, p.185-196, mar. 2000. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/568/r145-19.pdf?sequence=4>>. Acesso em: 20 jan. 2019.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1989.

OLIVEIRA, Odilon Cavallari de. Alterações à Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro e Controle. In: PINTO, Élide Graziane et al. **Política Pública e Controle: Um diálogo interdisciplinar em face da Lei nº 13.655/2018, que alterou a Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro**. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

OXFAM BRASIL. **História**. Disponível em: <<https://oxfam.org.br/historia/>>. Acesso em: 02 dez. 2019

_____. **País Estagnado: Um retrato das desigualdades brasileiras**. São Paulo: 2018.

PAIVA, Carlos; JANUÁRIO, Mário. **Os Benefícios Fiscais nos Impostos sobre o Patrimônio**. Coimbra: Almedina, 2014.

PAPADOPOL, Marcel Davidman. **A extrafiscalidade e os controles de proporcionalidade e de igualdade**. 2009. 130 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2009. Disponível em: <<https://lume.ufrgs.br/handle/10183/16164>>. Acesso em: 11 jul. 2019

PESSÔA, Leonel Cesarino. O princípio do benefício como critério de justiça tributária: as diferentes interpretações. In: XVII Encontro Preparatório para o Congresso Nacional do CONPEDI, 2008, Salvador. **Anais do XVII Encontro Preparatório para o Congresso Nacional do CONPEDI**, Salvador, 2008.

PELLEGRINI, Josué Alfredo. **Gastos (benefícios) tributários**: Nota Técnica nº 17. Brasília: IFI - Senado Federal, 2018. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/542784/NT17_2018.pdf>. Acesso em: 11 maio 2019.

_____. **Gastos Tributários: conceitos, experiência internacional e o caso do Brasil**. Brasília: Núcleo de Estudos e Pesquisas/CONLEG/Senado, Outubro/2014 (Texto para Discussão nº 159). Disponível em: www.senado.leg.br/estudos. Acesso em: 25 maio 2019.

PIKETTY, Thomas. **O Capital no Século XXI**. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

PINHO, Mariana Corrêa de Andrade. **Controle jurídico dos incentivos fiscais**. 2017. 132 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2017. Disponível em: <<https://tede2.pucsp.br/handle/handle/20762#preview-link0>>. Acesso em: 10 ago. 2019.

PINTO, Tibério Carlos Soares Roberto. **Legitimação e controle dos incentivos fiscais**: proposta de uma teoria democrática da desoneração fiscal. 2013. 95 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2013. Disponível em: <http://www.repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/12813/1/2013_dis_tcsrpinato.pdf>. Acesso em: 04 nov. 2017.

PIRES, Adilson Rodrigues. **Contradições no Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

PONTES, Helenilson Cunha. O Princípio da Capacidade Contributiva e extrafiscalidade: uma conciliação possível e necessária. In: SCAFF, Fernando Facury. **Ordem Econômica e Social**: Estudos em homenagem a Ary Brandão Machado. São Paulo: Ltr, 1999. p. 144-159.

RADBRUCH, Gustav. **Filosofia do Direito**. Coimbra: Arménio Amado Editor, 1979.

PISCITELLI, Tathiane dos Santos. **Argumentando pelas consequências no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2011.

RAWLS, John. **O Liberalismo Político**. São Paulo: Ática, 2000.

_____. **Uma Teoria da Justiça**. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**. São Paulo: Saraiva, 2006.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Desigualdade e Tributação na Era da Austeridade Seletiva**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

_____. Austeridade seletiva e desigualdade. **Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**, v. 7, n. 8, p. 158-173, 2019, Disponível em: <www.e-

publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/download/39274/27848>. Acesso em: 10 set. 2019

_____. Legalidade tributária, tipicidade aberta, conceitos indeterminados e cláusulas gerais tributárias. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 229, n. 1, p.313-333, jul. 2002. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/46446>>. Acesso em: 29 mar. 2019.

_____. O princípio da capacidade contributiva nos impostos, nas taxas e nas contribuições parafiscais. **Revista da Faculdade de Direito**, n. 18, 2010. Disponível em: <<https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfduerj/article/viewFile/1371/1161>>. Acesso em: 26.02.2019.

_____. O fundamento da legalidade tributária: do autoconsentimento ao pluralismo político. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, v. 45, n. 177, p.215-222, mar. 2008. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/160210/Fundamento_legalidade_tributaria_177.pdf?sequence=5>. Acesso em: 10 jun. 2018

ROCHA, Sérgio André. O que é Formalismo Tributário?. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 227, p. 146-155, ago. 2014.

ROLIM, João Dácio. **Proportionality and Fair Taxation**. Alphen Aan Den Rijn: Kluwer Law International, 2014.

ROSENBLATT, Paulo. **A possibilidade de aplicação imediata pelos Estados da norma geral antielisiva (Artigo 116, parágrafo único do Código Tributário Nacional)**. Disponível em: <<http://anape.org.br/site/wp-content/uploads/2014/01/TESE-1-AUTOR-Paulo-Rosenblatt.pdf>>. Acesso em: 12 jan. 2019.

_____. **Competência Regulamentar no Direito Tributária Brasileiro: Legalidade, Delegações Legislativas e Controle Judicial**. São Paulo: MP Editora, 2009.

ROTHMANN, Gerd Willi. Natureza, Finalidade, Interpretação e Aplicação das Normas Tributárias Extrafiscais: Conceitos de Lucro da Operação e de Resultado Operacional - Classificação dos Aluguéis como Receita Operacional. **Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 23, p.192-206, 2009.

SANTIAGO, Júlio César. Moralidade Tributária: um projeto de estudos para fundamentação da tributação no Brasil. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**, Rio de Janeiro, v. 3, n. 3, p.1-45, dez. 2015. Disponível em: <<http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/15588/11823>>. Acesso em: 03 nov. 2017.

_____. Os benefícios fiscais como instrumento de política tributária e o mito do "favor fiscal" na jurisprudência do STF. In: CASTRO, Flávia de Almeida Viveiros de. **Temas de Direito Fiscal I**. Rio de Janeiro: Editora Puc Rio, 2014. p. 281-311.

_____. **Solidariedade: como legitimar a tributação?**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019

SANTO, Samuel Sergio do. O controle dos incentivos fiscais à luz do Direito e do dever de informação. **Revista Fesdt**, Porto Alegre, v. 10, p.1-21, jun. 2019. Disponível em: <<https://www.fesdt.org.br/web2012/revistas/10/artigos/6.pdf>>. Acesso em: 07 jul. 2019.

SCAFF, Fernando Facury. **A estimativa do impacto orçamentário-financeiro das renúncias fiscais**. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-set-03/estimativa-impacto-orcamentario-financeiro-renuncias-fiscais>>. Acesso em: 10 set. 2019.

_____. Como a Sociedade Financia o Estado para a Implementação dos Direitos Humanos no Brasil. In: SCAFF, Fernando Facury. **Constitucionalismo, Tributação e Direitos Humanos**. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

_____. República, Tributação, Finanças. **Revista do Instituto de Hermenêutica Jurídica**; v.1, 2008, p.79-104.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

_____. **Normas tributárias indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. **Teoria e Prática das Isenções Tributárias**. Rio de Janeiro: Forense, 1989.

SILVA, José de Ribamar Pereira da; BITTENCOURT, Fernando Moutinho Ramalho. Uma interpretação para o teor dos dispositivos da Emenda Constitucional nº 95, de 15 de dezembro de 2016, que instituiu o Novo Regime Fiscal com limites para o gasto da União, e considerações sobre sua implementação. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/529648>>. Acesso em: 21 set. 2019

STRECK, Lenio Luiz. As recepções teóricas inadequadas em terrae brasilis. **Revista Direitos Fundamentais & Democracia**, v. 10, n. 10, p. 2, 2011.

SURREY, Stanley S.; MCDANIEL, Paul R.. The Tax Expenditure Concept: Current Developments And Emerging Issues. **Boston College Law Review**, Boston, v. 20, n. 2, p.225-369, jan. 1979. Disponível em: <<https://lawdigitalcommons.bc.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1605&context=bclr>>. Acesso em: 25 maio 2019.

SWIFT, Zhicheng Li. Managing the Effects of Tax Expenditures on the National Budget. **World Bank Policy Research Working Paper Series**, Washington Dc, v. 3927, n. 3927, p.1-31, maio 2006. Disponível em: <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=917498###>. Acesso em: 11 ago. 2019.

TAVARES, Diogo Ferraz Lemos. A capacidade contributiva na tributação extrafiscal. In: DOMINGUES, José Marcos. **Direito Tributário e Políticas Públicas**. São Paulo: Mp, 2008. p. 59-112.

TAVEIRA TORRES, Heleno. Relação entre constituição financeira e constituição econômica. In: Lobato, Valter de Souza (Coord.); DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo (Org.); LEITE, Matheus Soares (Org.). **Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance**. Belo Horizonte: Fórum, 2017, p. 123-139.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito Tributário: (Steuerrecht)**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008.

TIPKE, Klaus. Sobre a Unidade da Ordem Jurídica Tributária. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio. **Direito Tributário: Estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998.

_____. **Moral tributária do estado e dos contribuintes**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2012.

_____. Princípio de igualdade e ideia de sistema no direito tributário. In: MACHADO, Brandão. **Direito Tributário: Estudos em homenagem ao Professor Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo: Saraiva, 1984. p. 517-527.

TORRES, Ricardo Lobo. A Cidadania Multidimensional na Era dos Direitos. In: TORRES, Ricardo Lobo. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

_____. Anulação de incentivos fiscais: efeitos no tempo. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 121, p. 135, out. 2005.

_____. Ética e Justiça Tributária. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio. **Direito Tributário: Estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998.

_____. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**, vol II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005

_____. **Tratado de Direito Tributário Brasileiro: Sistemas Constitucionais Tributários**. Rio de Janeiro: Forense, 1986. Coordenação de Flávio Bauer Novelli.

_____. O Mínimo Existencial e os Direitos Fundamentais. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 1, n. 177, p.29-49, jul. 1989.

_____. O Tribunal de Contas e o controle da legalidade, economicidade e legitimidade. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, v. 31, n. 121, p.265-271, mar. 1994. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/176237>>. Acesso em: 03 dez. 2019.

UCKMAR, Victor. **Principios Comunes del Derecho Constitucional Tributario**. Bogotá: Editorial Temis S.A., 2002.

WEBBER, Suelen da Silva. O panprincipiologismo como propulsor da arbitrariedade judicial e impossibilitador da concretização de Direitos Fundamentais. **Revista Direitos Fundamentais & Democracia**, v. 13, n. 13, p. 305, 2013.

WEICHERT, Marlon Alberto. Isenções tributárias em face do princípio da isonomia. **Revista de Informação Legislativa, Brasília ano**, v. 37, p. 241-254, 2000.

WOLKMER, Antonio Carlos. Legitimidade e legalidade : uma distinção necessária. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, v. 31, n. 124, p.179-184, out. 1994. Disponível em: <<https://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/176273>>. Acesso em: 09 set. 2019.

ZILVETI, Fernando Aurelio. Capacidade Contributiva e Mínimo Existencial. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio. **Direito Tributário: Estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998.