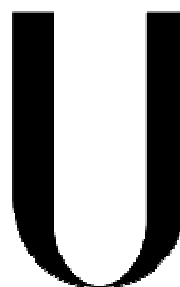


**UNIVERSIDADE DE LISBOA
FACULDADE DE DIREITO**



**FACULDADE DE DIREITO
UNIVERSIDADE DE LISBOA**



LISBOA

UNIVERSIDADE
DE LISBOA

CAROLINA CHAVES HAUER

A CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS E A IGUALDADE TRIBUTÁRIA

**LISBOA
2018**

**UNIVERSIDADE DE LISBOA
FACULDADE DE DIREITO**



**FACULDADE DE DIREITO
UNIVERSIDADE DE LISBOA**



LISBOA

UNIVERSIDADE
DE LISBOA

CAROLINA CHAVES HAUER

A CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS E A IGUALDADE TRIBUTÁRIA

Dissertação de Mestrado apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa como parte da exigência para obtenção do título de Mestre em Direito – Perfil Fiscal.

Orientador: Professora Doutora Paula Vaz Freire

**LISBOA
2018**

CAROLINA CHAVES HAUER

A CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS E A IGUALDADE TRIBUTÁRIA

Dissertação de Mestrado apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa como parte da exigência para obtenção do título de Mestre em Direito – Perfil Fiscal.

Orientador: Professora Doutora Paula Vaz Freire

BANCA EXAMINADORA

Professor 1 (Titulação e nome completo)

Instituição 1

Professor 2 (Titulação e nome completo)

Instituição 2

Professor 3 (Titulação e nome completo)

Instituição 3

Professor 4 (Titulação e nome completo)

Instituição 4

**LISBOA
2018**

*“Os impostos são o preço que pagamos por uma sociedade civilizada”
Oliver Wendel Holmes Jr.*

Aos meus pais com toda minha dedicação.

AGRADECIMENTOS

Agradeço, primeiramente, a Deus, por sempre me iluminar e guiar os meus passos, permitindo-me alcançar os meus sonhos.

Meu agradecimento eterno aos meus pais Gisele e Carlos, junto ao meu irmão João Pedro, que sempre me dedicaram atenção, amor e incansável esforço. Vocês que me ensinaram o quanto era importante estudar, primaram pela minha educação e formação, sempre me incentivando a ser um humano melhor, sem vocês eu não seria nada. Agradeço à minha família pelo apoio, pela torcida, pelo carinho e por entenderem a minha ausência. Não poderia deixar de agradecer, especialmente, ao meu Avô Geroldo, pelo exemplo e pela inspiração, e à minha avó Rose, pelos ensinamentos de vida.

O meu mais profundo obrigada ao meu namorado Ryan, com todo meu amor.

Agradeço imensamente à minha orientadora Professora Paula Vaz Freire, cuja importância vai muito além da condução deste trabalho, e por quem sempre terei admiração e a honra de ter recebido seus ensinamentos. Agradeço pelo privilégio de ser sua orientanda, pela confiança e amizade que levarei por toda a vida.

Ao Professor Fernando Araújo, meu agradecimento por ser o grande incentivador desta vida Acadêmica, por desafiar a cada um dos seus alunos a crescer, tanto no Direito quanto em todas as áreas de nossas vidas. Obrigada pelo convívio e acolhimento, é uma alegria contar com o privilégio da sua amizade. Agradeço a todos os Professores que pude conhecer, ouvir, aprender e conviver. Todos acrescentaram de forma inestimável à minha vida e, em especial, ao Professor José Fernando Simão.

Agradeço a todos os colegas de Mestrado, pois, juntos, vivenciamos, no decorrer desta jornada, momentos de estudo, de tensão, e também de muita alegria e crescimento, em especial: Gabriele, Amanda, Marcelo, Carla, Maria Luiza e João Pedro, minha família em Portugal. Não poderia deixar de agradecer à minha amiga Adriane Mussi, pela partilha diária dos melhores momentos em Lisboa. Meus grandes amigos ao longo da vida, colegas do Escritório G.A Hauer & Advogados Associados em Curitiba, do escritório de Lisboa que tão bem me acolheram agradeço pela amizade, pelo apoio, pela paciência e compreensão quando estive ausente.

Não menos importante, o meu agradecimento à Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa: Direção, Professores, funcionários e colegas que proporcionaram o meu profundo aprendizado e a possibilidade de concluir este trabalho. Muito obrigada!

SUMÁRIO

Lista de Siglas	8
Resumo	9
Abstract	10
1.0 INTRODUÇÃO	11
CAPÍTULO I - OS BENEFÍCIOS FISCAIS	19
2.0 BENEFÍCIO FISCAL OU INCENTIVO FISCAL – NOTAS INICIAIS	19
2.1 ORIGEM HISTÓRICA	20
2.2 CONCEITO DE BENEFÍCIO FISCAL	32
2.2.1 Isenções	37
2.2.2 Desagravamentos Tributários	42
2.2.3 Imunidades Tributárias	45
2.2.4 Não Incidência	47
2.2.5 Renúncia ao Crédito Tributário	50
2.3 ELEMENTOS CARACTERIZADORES DO CONCEITO E DA NATUREZA DOS BENEFÍCIOS FISCAIS	53
2.4 DA CLASSIFICAÇÃO, DA MODIFICAÇÃO E DA EXTINÇÃO DOS BENEFÍCIOS FISCAIS	56
3.0 OS BENEFÍCIOS FISCAIS NOS ORDENAMENTOS JURÍDICOS PORTUGUÊS E BRASILEIRO	73
3.1 PORTUGAL	73
3.2 BRASIL	82
3.2.1 A Guerra Fiscal	91
CAPÍTULO II - A CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS E A IGUALDADE TRIBUTÁRIA	101
4.0 NOTAS INICIAIS	101
4.1 A CONTRIBUIÇÃO DA ANÁLISE ECONÓMICA DO DIREITO	104
4.1.1 A Extrafiscalidade	118
4.1.2 Externalidades Positivas e Negativas	124
4.1.3 A Concessão de Benefícios Fiscais como Correção das Falhas de Mercado	133
4.1.4 A Teoria da Escolha Pública	136
4.2 A INTERVENÇÃO DO ESTADO NA ORDEM ECONÓMICA	138
4.2.1 Formas de Intervenção	147
4.3 A NEUTRALIDADE FISCAL	154
5.0 DOS PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS	159
5.1 O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA	156
5.2 O PRINCÍPIO DA JUSTIÇA FISCAL	166
5.3 O PRINCÍPIO DA IGUALDADE TRIBUTÁRIA	169
5.4 O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	179
5.5 O PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE	186
6.0 A CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS COMO FORMA DE PROMOÇÃO DA IGUALDADE ENTRE CONTRIBUINTES	194
6.1 ECONOMIA E DIREITO	196
6.2 A CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS E A IGUALDADE TRIBUTÁRIA	198
CONCLUSÕES	217
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	226

LISTA DE SIGLAS

Análise Econômica do Direito (AED)
Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT)
Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT)
Código do Imposto de Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS)
Código Tributário Nacional (CTN)
Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ)
Constituição Federal do Brasil (CF)
Constituição Portuguesa (CP)
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).
Distrito Federal (DF)
Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF)
Fundo Monetário Internacional (FMI)
Imposto de Exportação (IE)
Imposto de Importação (II)
Imposto Municipal sobre as Transações Onerosas de Imóveis (IMT)
Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA)
Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU)
Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR)
Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)
Imposto Sobre Imóveis (IMI)
Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS)
Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)
Imposto sobre Serviços (ISS)
Imposto sobre Valor Acrescentado (IVA)
Lei das Finanças das Regiões Autônomas (LFRA)
Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO)
Lei de Orçamento do Estado (LOE)
Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).
Lei Geral Tributária (LGT)
Lei Orçamentária Anual (LOA)
Organização Mundial do Comércio (OMC)
Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE)
Projeto de Emenda Constitucional (PEC)
Projeto de Lei do Senado (PLS)
Sistema de Incentivos Fiscais em Investigação e Desenvolvimento (SIFIDE)
Substitutivo da Câmara dos Deputados (SCD)
Supremo Tribunal Federal (STF)
Tratado de Funcionamento da União Europeia (TFUE)
Zona Franca da Madeira (ZFM)
Zona Franca de Manaus (ZFM)

RESUMO

Este trabalho objetiva investigar a concessão de Benefícios Fiscais nos ordenamentos jurídicos de Portugal e do Brasil. Quais são os tipos de benefícios fiscais existentes, por que são concedidos, suas particularidades, como se modificam e são extintos. Investigam-se as justificativas para a concessão dos benefícios fiscais pelo caráter constitucional ou de relevante interesse público/particular. Ao se analisar a *Concessão de Benefícios Fiscais e a Igualdade Tributária*, apresenta-se a relação de tensão gerada pelo “desigualamento” de incidências tributárias entre os contribuintes. A relevância deste trabalho encontra-se na busca de verificar os impactos jurídico e econômico da concessão de benefícios fiscais diante dessa violação, posto serem regulamentadas pelas Constituições modernas de Portugal e Brasil e, ainda, em Portugal por um Estatuto dos Benefícios Fiscais e, no Brasil, pela Lei de Responsabilidade Fiscal, entre outras leis complementares. Igualmente importante, revela a análise dos benefícios fiscais quando concedidos por pressão política de algum setor ou por razões particulares dissonantes dos preceitos Constitucionais, podendo ser considerados como benefício ou malefício ao sistema, visto que influenciam o comportamento do contribuinte frente às suas obrigações tributárias. Por outro lado, destaca-se a importância da concessão de benefícios fiscais como incentivos aos diversos setores da economia para desenvolvimento e crescimento de um país. Nesse passo, a justificativa para utilização desse instituto deve ser relacionada aos princípios tributários que norteiam os ordenamentos jurídicos. Considerando-se que os princípios constitucionais são fundamentais para a estruturação do Estado, na busca do bem comum, visto que traduzem quais são os fundamentos e principais objetivos do próprio Estado, orientando todo o sistema normativo. Aproveitou-se das ferramentas da Análise Econômica do Direito para verificar a eficiência do instituto jurídico escolhido para estudo, pelos diversos motivos de que uma política fiscal os utiliza, entre eles: regulação de uma dada situação econômica ou social, redistribuição de riquezas e, especialmente, redistribuição da carga tributária, que na sua gênese gera distorções quanto à isonomia do ônus a ser suportado pelos cidadãos e empresas, havendo violação à igualdade tributária. Concluindo-se que a concessão de Benefícios Fiscais é uma solução eficiente para a correção da injustiça com que são tratados os sujeitos passivos desde que sua utilização seja eficaz e delimitada para promoção e efetivação dos princípios constitucionais garantidores das liberdades fundamentais. Isso porque, na prática, são ignorados os problemas quando utilizados como solução rápida para gerar resultados entendidos como satisfatórios para a economia do Estado, na tentativa de minimizar uma ineficiência ou incompetência do próprio Estado, em que a máquina administrativa é excessivamente burocrática, inviabilizando a realização de políticas públicas coerentes e apropriadas para um país desenvolvido ou não.

Palavras-Chave: benefícios fiscais, igualdade, princípios, consequências, contribuintes.

ABSTRACT

The present work aims to investigate the granting of Tax Benefits in the legal systems of Portugal and Brazil. What are the types of tax benefits that exist, why they are granted, particularities, how they are modified and extinguished. We investigate the justifications for the granting of tax benefits for the constitutional character or of relevant public / private interest. When analyzing the Tax Benefit Grant and the Tax Equality, the tension relationship generated by the "unequal" tax incidence among the taxpayers is presented. The relevance of this work is to verify the legal and economic impact of granting tax benefits in the face of this violation, since they are regulated by the modern Constitutions of Portugal and Brazil and also in Portugal by a Statute of Tax Benefits and in Brazil by the Law of Responsibility among other complementary laws. It also reveals that it is important to analyze tax benefits when granted by political pressure from some sector, or for particular reasons dissonant of Constitutional precepts, and can be considered as a benefit or harm to the system, since they influence the behavior of the taxpayer against their tax obligations. On the other hand, the importance of granting fiscal benefits as incentives to the various sectors of the economy for development and growth of a country stands out. In this step, the justification for using this institute should be related to the tax principles that guide the tax legal systems. Taking into account that the constitutional principles are fundamental for the structuring of the State in the search for the common good, since they reflect what the foundations are and main objectives of the State itself and guide the entire regulatory system. Taking advantage from the tools of the Economic Analysis of Law to verify the efficiency of the legal institute chosen for this study, for the various reasons that a fiscal policy uses them, among all: regulation of a given economic or social situation, redistribution of wealth and especially, redistribution of the tax burden, which in it, generates distortions regarding the isonomy of the burden to be supported by citizens and companies, and there for violation of tax equality. In conclusion the granting of Tax Benefits is an efficient solution to correct the injustice with which taxpayers are treated as long as their use is effective and delimited for the promotion and implementation of the constitutional principles guaranteeing fundamental freedoms, although problems are ignored when used as a quick fix to generate results that are considered satisfactory for the State economy in an attempt to minimize inefficiency or incompetence of the State itself, where the administrative machinery is excessively bureaucratic and which makes it impossible to carry out coherent or appropriate public policies for a country whether developed or not.

Key words: tax benefits, equality, principles, consequences, taxpayers

1.0 INTRODUÇÃO

A coordenação de pessoas numa sociedade moderna muitas vezes é realizada pelo Estado que, no desempenho desse papel, provê bens e serviços. Como é notório, o Estado em si não gera riqueza, então esses recursos precisam ser extraídos de alguma forma dos cidadãos e das empresas.

O papel principal da tributação é justamente angariar os recursos necessários (receitas públicas) para financiar a atividade estatal e os bens e serviços prestados, que podem tanto beneficiar a comunidade em geral quanto a um grupo específico.

Tributos existem, portanto, de forma inicial, para viabilizar os objetivos definidos pelo Estado, sendo eles o “contributo indispensável a uma vida em comunidade organizada.”¹

No decorrer da história, é possível observar diversas opiniões tanto a favor quanto contra os impostos, muitas vezes dependendo do ponto de vista do Estado ou do contribuinte, sendo a célebre frase “queriam-me casado, fútil, quotidiano e tributável”², de Álvaro de Campos, a expressão poética mais pertinente para descrever a relação entre a sociedade e os impostos.

Foi o Estado moderno, submetido ao Direito, que amansou e limitou o poder tributário, transformand-o num instrumento de civilização. O poder tributário ou fiscal, nesse sentido, é a consagração jurídico política de preceitos constitucionais, que por via de regra ocorre da intervenção do legislador com a criação, instituição ou estabelecimento de impostos, consagrando “o dever fundamental de pagar impostos”³ ou “a incidência infalível”, onde o sujeito passivo tem o dever de realizar uma prestação de natureza patrimonial, e o sujeito ativo tem o direito subjetivo de exigi-la, o que se dá através do respectivo pagamento.⁴

De destacar como regra fundamental em matéria de impostos, o conhecido *slogan*, traduzido na expressão anglo-saxônica “*no taxation without representation*”⁵, que decorre a ideia

¹NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra, Almedina, 1998, p. 192.

²PESSOA, Fernando. **Poesias de Álvaro de Campos**. Fernando Pessoa. Lisboa: Ática, 1944, imp. 1993, p. 247.

³NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental**...p. 269.

⁴BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 5ª Ed., São Paulo, Noeses, 2010, p. 372.

⁵Tradução livre: Nenhuma tributação sem representação ou representatividade.

de auto tributação⁶ ou de consentimento de tributação, uma vez que os impostos devem ser sempre previamente autorizados pelos próprios cidadãos, por intermédio de seus representantes eleitos.⁷

Partimos, para este estudo, da premissa de que tanto o dever de pagar impostos como o direito de cobrá-los deve observar a moral e a ética, de parte a parte, ou seja, do Estado para o contribuinte e vice-versa.⁸

A adoção de uma atitude ética por parte do contribuinte é constatada com o adimplemento das obrigações tributárias; o Estado, a seu turno, atua eticamente quando exerce o poder de imposição tributária observando fielmente os direitos e as garantias dos contribuintes.

Por intermédio desse pilar ético, revela-se o imperativo do Estado de prover-se de recursos suficientes para satisfazer os gastos públicos e, por outro lado, também de permitir aos indivíduos as condições necessárias para que possam sobreviver por si mesmos, desenvolvendo-se e sustentando-se por seus próprios meios.⁹

Para satisfação das ditas necessidades coletivas, o Estado realiza despesas e arrecada receitas, conformando assim a chamada atividade financeira do Estado.

Destarte, estamos na presença de um verdadeiro Estado Fiscal, no qual predominam os tributos unilaterais, não obstante alguns autores preferirem a denominação Estado Tributário, porque abrangem os tributos bilaterais, buscando os recursos financeiros, por meio da tributação para dar frente às despesas públicas.¹⁰

⁶Igualmente designada de autoimposição ou autoconsentimento. NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental**...p. 22.

⁷Desta premissa, fácil perceber o porquê de as Constituições do Brasil e Portugal estabelecerem os valores, princípios, regras para conformação de todo o sistema, sob pena de abrir portas para ilegalidades, abuso e arbítrio.

⁸Klaus Tipke foi o autor alemão que escreveu de forma expressiva sobre a moral do Estado e do contribuinte: “no debate sobre questões fiscais se fala com frequência em moralidade tributária. Em particular o sindicato fiscal Alemão e os autores pertencentes à administração tributária costumam queixar-se da deficiente moralidade fiscal de muitos cidadãos. A federação de contribuintes e os assessores fiscais costumam responder que uma moral tributária deficiente é reflexo da deficiente moral fiscal do Estado, pois um fenômeno é consequência do outro. (...) Por conseguinte, a ética tributária é a teoria que estuda a moralidade das atuações em matéria tributária desenvolvidas pelos poderes públicos – legislativos, executivo e judiciário – e pelo cidadão contribuinte.” TIPKE, Klaus. **Moral Tributaria del Estado y los Contribuyentes**. Tradução de MOLINA, Pedro Herrera. Madrid, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., 2002, p. 21.

⁹No que concerne aos recursos do Estado, sua origem é um dos relevantes aspectos que diferenciam o chamado Estado fiscal, Estado patrimonial e o Estado tributário, conforme salientado pelo autor. NABAIS, José Casalta. **Estudos de Direito Fiscal – por um Estado fiscal suportável**. Coimbra, Almedina, 2005, p. 25-32.

¹⁰Os primeiros são os impostos e os segundos entre outros são as taxas. De forma mais desenvolvida por todos NABAIS, José Casalta. **Estudos de direito fiscal**, 2005.

Desse modo, ocorrida a incidência e nascida a obrigação tributária, e como o dever de recolher tributos opera *incontinenti*, este somente pode ser afastado na hipótese de previsão legal que desonere o sujeito passivo, dispensando o seu pagamento ou reduzindo o montante devido.¹¹

Assim, num Estado Democrático de Direito, como Portugal e Brasil, as leis não de se materializar de forma justa no sentido de observar sempre a igualdade¹², a solidariedade e a liberdade, sendo a igualdade um dos pilares que o sustentam.¹³

Necessário, desde já, expor a importância do princípio da igualdade como preceito basilar de todas as constituições modernas, tendo por base a ideia de que a lei é igual para todos. Assim sendo, a proibição dos privilégios, e o Estado como tal, está intimamente ligado ao princípio em questão, porque envolve direta e imediata a relação de poder com os indivíduos, logo, a sujeição de todos os indivíduos ao Estado,¹⁴

Como é sabido, na maioria das constituições modernas, a igualdade, é princípio fundamental e se apresenta como direito e garantia e, por isso, expressamente previsto na Constituição Federal do Brasil (CF) e na Constituição Portuguesa (CP), sendo um dos pilares que sustentam o Estado Democrático de Direito.¹⁵

¹¹GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Das Exonerações Tributárias: Incentivos e Benefícios Fiscais**. In: Novos Horizontes da Tributação, Um diálogo Luso-Brasileiro. Cadernos IDEFF Internacional n. 2, Instituto de Direito Económico Financeiro e Fiscal FDL, Coimbra: Almedina, 2012, p. 9-94.

¹²O tema da igualdade suscita desde sempre o interesse geral dos estudiosos do Direito, como dos pensadores antigos, filósofos gregos como Aristóteles. Pela quase infundável vertente que podemos nos debruçar sobre o assunto, a imensa amplitude e abrangência do conceito de igualdade espalhada aos variados âmbitos de política, ética, economia, o fundamento e pressuposto para aplicá-la, desde já delimitamos o tema, visto que vamos nos ater ao conceito de igualdade no âmbito tributário, sem querer desconsiderar toda a evolução do pensamento sobre a igualdade ou ignorar a complexidade relacionada ao tema, mas já considerando a noção de igualdade alcançada como princípio jurídico conformador dos sistemas fiscais modernos, por isso da sua importância. Objetivamos, assim, a busca de conclusões satisfatórias sem pretender esgotar a temática. Recomenda-se o estudo do autor VASQUES, Sergio. **O Princípio da Equivalência como Critério de Igualdade Tributária**, Coimbra: Almedina, 2008.

¹³Por essa razão que o constituinte de 1988 inseriu na CF o artigo 3º, I, expressamente declarando esse preceito como objetivo do Estado brasileiro “*constituir uma sociedade livre, justa e solidária.*”.

¹⁴MIRANDA, Jorge. **Direitos Fundamentais e Ordem Social (na Constituição de 1933)**. In: Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa. Vol. XLVI, n. 1, Coimbra: Coimbra Editora, 2005, p. 271-310.

¹⁵CRP: Artigo 13.º Princípio da igualdade:

1. Todos os cidadãos têm a mesma dignidade social e são iguais perante a lei.

2. Ninguém pode ser privilegiado, beneficiado, prejudicado, privado de qualquer direito ou isento de qualquer dever em razão de ascendência, sexo, raça, língua, território de origem, religião, convicções políticas ou ideológicas, instrução, situação económica, condição social ou orientação sexual.

CF: Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

I - homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações, nos termos desta Constituição; (...).

Dessa forma, a evolução e as transformações econômicas e sociais permitem ao sistema fiscal a participação mais ativa do contribuinte, revelando ser necessária a utilização do tributo não só para fins fiscais, mas igualmente extrafiscais, criando diversos regimes especiais dotados de capacidade de sobrevivência e multiplicação.

Nesse novo espectro, novas exigências do mercado assumem importância, sendo necessário desempenhar papel relevante na integração das normas tributárias, via a concessão de Benefícios ou Incentivos Fiscais, que contribuem para os desenvolvimentos social e econômico, independente da função arrecadatória.¹⁶

Mas nem tudo é perfeito. Pela diversidade de sistemas fiscais com múltiplos regimes especiais, estes podem criar problemas: podem ser injustos, como desvios ao princípio da igualdade; podem complicar o sistema fiscal, aumentando tanto as possibilidades de evasão e fraude como os custos de aplicação e cumprimento dos impostos; e, finalmente, podem reduzir a neutralidade do sistema, aumentando o encargo excedente do imposto.

Assim, o tema dos Benefícios Fiscais está intimamente ligado ao conceito de Cidadania Fiscal, desde que sua utilização seja eficaz para promoção e efetivação dos princípios constitucionais garantidores das liberdades fundamentais.

A prática tem demonstrado, como veremos, que a orientação tradicional a respeito do assunto não vem atingindo os resultados previstos, sendo imperativa a análise dos problemas existentes, possibilitando saná-los para a efetivação das liberdades de forma mais eficiente.

Aqui cabe ressaltar que o estudo teórico faz mais sentido e apresenta maiores conclusões quando observado em conjunto com a prática, não podendo o estudioso do Direito limitar-se somente a enunciados abstratos, devendo propor às questões atinentes à sua aplicação.

Nesse passo, o célebre constitucionalista português José Joaquim Canotilho lembra que hoje o princípio da igualdade condensa grande riqueza de conteúdo, mas “a afirmação – ‘todos os cidadãos são iguais perante a lei’ – significava, tradicionalmente, a exigência de igualdade na aplicação do direito, sem que olhassem as pessoas para execução da lei.”¹⁷

¹⁶RIBEIRO, Maria de Fátima. **Considerações sobre as Medidas Fiscais estabelecidas para fazer frente às crises econômicas e as repercussões no Desenvolvimento Econômico.** In: Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier, organizadores Eduardo Paz Ferreira, Heleno Taveira Torres, Clotilde Celorico Palma, Coimbra: Almedina, vol. III, 2013, p. 223-247.

¹⁷CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**, 7ª ed., Coimbra: Almedina, 2003, p. 563.

Dessa forma, assume como papel fundamental do Estado a elaboração de leis que atendam os princípios constitucionais tributários e os da ordem econômica.

Esse papel é decorrente da propagação do pensamento econômico neoliberal, no qual a tributação passou a ser vista como um obstáculo ao crescimento econômico, levando a certa cultura de rejeição da atuação do Estado pela via tributária, como uma forma de expropriação ou de trabalho forçado, enquadrando a tributação como ineficiente e imoral.¹⁸

Nessa visão, a interferência causada pela tributação na esfera privada nada mais era do que algo desestimulante e autoritário, uma restrição à liberdade das pessoas, violadora de direitos individuais e reduzindo a produção.¹⁹

Nos tempos modernos, vista como necessária, a tributação passou a ser estudada para realizar-se com o mínimo de efeitos negativos no desenvolvimento econômico, evitando-se assim o peso morto da tributação: menos produção e menos consumo, que resultam em menos riqueza para a sociedade, demonstrando a importância da eficiência da tributação.²⁰

Podemos desde já afirmar que desenvolvimento econômico “não é apenas crescimento econômico, tampouco simples produção de riqueza. Pressupõe distribuição, ou redistribuição, dessa riqueza, em favor do bem-estar social e participação da sociedade, portanto, em benefícios diversos, como educação, boas condições sanitárias, oportunidade de trabalho, lazer, alimentação adequada, entre vários aspectos.”²¹

Apesar de a concessão de benefícios fiscais ser um tema amplamente discutido pela comunidade jurídica e acadêmica, devido à sua complexidade, ela abre caminho para diversas questões que permanecem em busca de soluções ou de melhor apreciação da sua aplicabilidade,

¹⁸Essa ideia foi defendida pelo filósofo libertário Robert Nozick em seu clássico **Anarchy, State and Utopia**, de 1974. CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: Uma visão crítica**, Rio de Janeiro: Editora Campus/Elsevier, 2009, p 14 e ss.

¹⁹COSTA, Amável Silvio da, RAINHA, J. H. Paulo Rato e PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas. **Benefícios Fiscais em Portugal: Objectivos Económicos-Sociais Sistematização por Actividades e Legislação**. Coimbra: Almedina, 1987, p. 27.

²⁰Ao longo do trabalho constantemente vamos nos deparar com esse instituto, o que desde já importa delimitarmos seu significado. Partiremos de três pressupostos, o de eficiência econômica, entendida como ausência de distorções na afetação de recursos por via dos impostos, de autoria de Stiglitz; o da eficiência como requisito de racionalização dos meios a utilizar os serviços, consagrado na CRP em seu artigo 267º, n. 5 e o da eficiência na administração pública consagrado na CF em seu artigo 37º.

²¹RIBEIRO, Maria de Fátima. **Reflexos da Tributação no Desequilíbrio da Livre Concorrência**. In: Novos Horizontes da Tributação, Um diálogo Luso-Brasileiro. Cadernos IDEFF Internacional n. 2, Instituto de Direito Económico Financeiro e Fiscal FDL, Coimbra: Almedina, 2012, p. 209-327.

permitindo recorrer, inclusive, a outras áreas do direito, não somente ao Direito Fiscal (Tributário)²² como aos conceitos da ciência da Economia²³ para a sua compreensão.

Isso porque o mundo dos fatos persiste implacável, mesmo com toda a evolução do Direito, por mais que bem redigida e mais minuciosa que seja a norma.²⁴

Tomamos como reflexão o que José Guilherme Xavier de Basto escreveu em sua obra intitulada *Tópicos para uma Reforma Fiscal Impossível*:

“Um sistema fiscal justo, redistributivo, eficiente no plano econômico, com capacidade de concorrência com sistemas fiscais estrangeiros, capaz de fomentar o crescimento da economia, mas ao mesmo tempo simples e susceptível de correcta administração, estável e, finalmente, em condições de garantir a segurança fiscal do Estado? Linda coisa, só que não existe semelhante coisa!”²⁵

A esperança está numa das principais preocupações dos dias de hoje: a experiência e a conexão entre o mundo jurídico e o econômico.

Isso porque contraditoriamente ao dever fundamental de pagar impostos, a inclinação dos contribuintes é pelo inadimplemento dos deveres fiscais. Verdadeiro é o reconhecimento deste comportamento, posto que muitas vezes os contribuintes não se sentem motivados ao cumprimento de suas obrigações tributárias.²⁶

²²Desde logo se impõe esclarecer que adotaremos de forma indistinta, no presente estudo como Direito Fiscal, por respeito à localidade e à Escola em que se desenvolveu o presente trabalho. É certo que há quem distinga o Direito Tributário do Direito Fiscal, no entanto, maioria da doutrina emprega-se o mesmo significado: CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo:Saraiva, 2011. Pelo direito brasileiro, a maioria da doutrina consolida a aceitação da designação Direito Tributário, enquanto a designação Direito Fiscal salienta o entendimento da disciplina vinculada aos propósitos financeiros do Fisco em realizar a arrecadação, sendo utilizada pelas doutrinas portuguesa, espanhola, francesa e pela IFA International Fiscal Association. CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário: Três Modos de Pensar a Tributação – Elementos para uma teoria sistemática do Direito Tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009, p. 156.

²³Desde já, para uma definição de Economia, obtemos habitualmente, alusões aos conceitos de dinheiro, mercado, de preço e de riqueza das pessoas e dos países, sendo de senso comum que a Economia surge com os problemas materiais da vida, isto é, possíveis de resolução e mensuráveis por intermédio do dinheiro, no âmbito do mercado, entidade tão próxima do conhecimento geral e tão democrática que todos participam um espaço onde se produzem e se distribuem os bens e serviços destinados à satisfação das necessidades humanas. FREIRE, Paula Vaz. **O Comportamento Económico e o Imperialismo da Economia**. In: Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Vol. XLIII, n. 1º, Coimbra: Coimbra Editora, 2002, p. 417-728.

²⁴MOREIRA, Egon Bockmann. **Desenvolvimento Económico, Políticas Públicas e Pessoas Privadas (Passado, Presente e Futuro de uma Perene Transformação)**. In: Revista da Faculdade de Direito da UFPR. Curitiba: Universidade Federal do Paraná, n. 46, 2007, p.75-100.

²⁵BASTO, José Guilherme Xavier de. **Tópicos para um Reforma Fiscal impossível**. Notas Económicas, Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra, Coimbra, Junho, 2004, p. 8-17, disponível *on-line*, <http://hdl.handle.net/10316.2/24935>. Acesso em: 11 jul. 2017.

²⁶ROCHA, Sérgio André. **Processo fiscal e justiça tributária**. In: Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier. Eduardo Paz Ferreira, Heleno Taveira Torres, Clotilde Celorico Palma (org.), Coimbra: Almedina, vol. II, 2013, p. 829-847.

O presente trabalho pretende analisar a *Concessão de Benefícios Fiscais e a Igualdade Tributária* para verificar como ocorre essa relação de tensão gerada pelo “desigualamento” de incidências tributárias, de mesma forma que pode gerar impacto econômico ao sistema, bem como avançar para dizer como os benefícios fiscais devem ser elaborados evitando, sob o ponto de vista eleito, a violação à igualdade tributária. O tema revela-se tortuoso, porque justamente envolve o princípio da igualdade, mas sua importância como tal compensa o desafio.

A metodologia de pesquisa utilizada foi primordialmente a técnico-jurídica, eminentemente aos problemas normativos dogmáticos que se levantam por meio das ações afirmativas, dentro do ordenamento jurídico Português e do Brasileiro, de forma comparável, abarcando sempre quando necessárias questões históricas, filosóficas ou sociológicas, que inegavelmente tocam o tema.

Dessa forma primeiramente, impõe-se delimitar o que se entende por benefícios fiscais, para que se possa ter um ponto de partida para a nossa investigação racional servindo como base para posteriores conclusões.

A propósito da investigação sobre os mecanismos de desoneração da carga tributária previstos nos ordenamentos jurídicos português e brasileiro, sobretudo no que concerne à sua legitimidade e disciplina constitucional, faz-se necessário delimitar sua natureza e seu alcance.

Cumpre-nos definir, gramaticalmente, que exonerar no dicionário de língua portuguesa Houaiss significa “livrar-se do ônus, encargo, obrigação ou incumbência: desobrigar-se, isentar-se, exonerar-se, eximir-se.”²⁷

Importante evidenciar, desde já, que o poder de desonerar é correlato ao poder de criar tributos, devendo haver uma simetria no plano da competência tributária, na esteira da dicotomia “*instituir-desonerar*.”²⁸

Delimitado o regime dos benefícios fiscais, quanto à sua instituição, modificação e reconhecimento e extinção, assim como tipologia, faremos um resumo sistemático dos benefícios fiscais em cada um dos ordenamentos, para identificarmos as diferenças que imperam. Desse ponto, poderemos avançar no estudo, ao verificarmos as possíveis consequências orçamentárias, econômicas e sociais.

²⁷HOUAISS, **Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa**. Rio de Janeiro: Objetiva, 2009, p. 1285.

²⁸SABBAG, Eduardo de Moraes. **Limites Formais à Concessão de Incentivos Fiscais**. In: Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais. MACHADO, Hugo Brito de. (coord.), Instituto Cearense de Estudos Tributários, São Paulo, Malheiros Editores, 2015, p. 95.

No decorrer do segundo capítulo, utilizaremos o contributo dado pelo estudo da Análise Econômica do Direito (AED), que procura, na estreita relação entre Direito e Economia, demonstrar a forma mais eficiente de utilização dos benefícios fiscais, e se estes alcançam efetivamente os objetivos previstos para sua atribuição.

Sem nos anteciparmos, entendemos que os benefícios fiscais operam como instrumentos que atingem os comportamentos dos contribuintes, como incentivador ou desincentivador a alguma conduta, ou atividade, impactando todo o sistema fiscal e mais além.

Sendo os benefícios fiscais a clara expressão da multiplicidade²⁹ de fins dos sistemas fiscais, instituídos como medidas excepcionais para tutela dos interesses públicos relevantes, devem observar os princípios da igualdade, capacidade contributiva, legalidade, justiça fiscal e da proporcionalidade, os quais analisaremos pontualmente neste segundo capítulo.

Tentaremos assim, de algum modo, contribuir para o entendimento da matéria referente aos benefícios fiscais, para que sejam considerados como um instrumento de políticas fiscal, social e econômica, de forma eficaz, evitando ou minimizando os efeitos negativos na ordem econômica.

Por fim, serão apresentadas as conclusões decorrentes do estudo e das reflexões feitas a propósito da problemática e da relevância que envolve o tema, não sendo exaustiva a apresentação de uma solução, mas corroborando para melhor e mais eficiente aplicação dos benefícios fiscais e do Direito como um todo.

²⁹PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas. **Fiscalidade**. 5ª ed., Coimbra: Almedina, 2014, p. 69 e ss.

CAPÍTULO I - OS BENEFÍCIOS FISCAIS

2.0 BENEFÍCIO FISCAL OU INCENTIVO FISCAL – NOTAS INICIAIS

Além da relevante importância no financiamento das despesas públicas, os impostos são igualmente importantes na prossecução de outras finalidades, denominadas extrafiscais, que têm por consequência a redistribuição de riquezas, a estabilização macroeconômica e a influência na afetação de recursos.

Benefício³⁰ fiscal e/ou Incentivo fiscal³¹ é um conceito da Ciência das Finanças, assenta-se justamente no campo da extrafiscalidade e implica redução da receita pública de natureza compulsória ou a cessação de sua exigibilidade.³²

Pode ser considerado um instrumento de intervenção econômica,³³ que visa desenvolver economicamente determinada região ou certo setor de atividade.³⁴

Não havendo um conceito uniforme, mundialmente aceito, em consequência das diversas figuras que assumem a condição de benefício fiscal ou incentivo fiscal, a concordância é

³⁰Vocábulo *benefício*, no Dicionário Houaiss, consiste em “restrição que a lei admite, em certos casos, a fim de favorecer determinadas pessoas com características especiais.” HOUAISS, **Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa...**p. 768.

³¹Convém, desde já, ponderar o emprego ou a equiparação dos termos benefícios fiscais com incentivos fiscais, como Roque Antonio Carrazza que os equipara assim se manifestando: “Não devemos confundir os incentivos fiscais (também chamados de benefícios fiscais ou estímulos fiscais) com as isenções tributárias. Essas são, apenas, um dos meios de concebê-los, os incentivos fiscais estão no campo da extrafiscalidade, que, como ensina Geraldo Ataliba, é o emprego dos instrumentos tributários para fins não fiscais, mas ordinatórios (isto é, para condicionar comportamentos de virtuais contribuintes, e não, propriamente, para abastecer de dinheiro os cofres públicos). Por meio de incentivos fiscais, a pessoa política tributante estimula o **contribuinte** a fazer algo que a ordem jurídica considera conveniente, interessante e oportuno (p. ex., instalar indústrias em região carente do País). Esse objetivo é alcançado por intermédio da diminuição ou, até, da supressão da carga tributária. Os incentivos fiscais podem manifestar-se sob a forma de imunidade (v.g., Imunidade de ICMS a exportações de produtos industrializados), de isenções tributárias (por exemplo, isenção de IPI, sobre as vendas de óculos).” CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo, Malheiros, 2007, p. 829. Na doutrina portuguesa, podemos encontrar semelhante entendimento pela voz de José Casalta Nabais, que igualmente equipara os benefícios fiscais aos incentivos, destacando que “os benefícios fiscais têm dentro deles os benefícios ou estímulos fiscais, em que o estado, em troca de concessão de determinados benefícios, obtém das empresas compromissos relativamente a níveis de produção a atingir, a investimentos a realizar, a postos de trabalho a criar, à diminuição de níveis de emissão de poluentes e etc.” NABAIS, José Casalta. **Estudos de Direito Fiscal...** p. 109.

³²SANCHES, José Luís Saldanha. **Manual de Direito Fiscal**, Coimbra: Coimbra Editora, 2007, p. 123 e ss.

³³Mais importantes que as medidas políticas econômicas são as medidas de fomento econômico. O Estado assume uma posição ativa conjuntamente com as empresas, não mais apenas de repressão de certas atuações dos individuais, mas para aumentar a satisfação geral, maximizando o bem-estar, por intermédio da atribuição de auxílios públicos, sejam financeiros ou fiscais. Cf. FERREIRA, Eduardo Paz. **Lições de Direito da Economia**, , Lisboa: AAFDL, 2001 p. 330 e ss.

³⁴CARLOS, Américo Fernando Brás. **Impostos: Teoria Geral**. Coimbra: Almedina, 2015, p. 25.

que, sob qualquer das formas que possam assumir, sempre revelarão uma redução na carga tributária ou mesmo a desoneração do dever de pagar determinado tributo.³⁵

O conceito de benefício fiscal representa, de início, o resultado da implementação de um sistema de monopolização fiscal por parte do Estado, conforme veremos a seguir.³⁶

2.1 ORIGEM HISTÓRICA

Mister se faz a verificação histórica a respeito do tema, visando à sua melhor compreensão de acordo com a sistemática vigente. Primeiramente, cumpre-nos entender brevemente o conceito de Justiça³⁷ para, então, desenvolvermos o tema que é correlacionado, dos benefícios fiscais. Revisitando um pouco a história antiga, podemos encontrar a ideia de justiça na filosofia grega.

Aristóteles³⁸ entendia que, entre as virtudes éticas, a Justiça seria a de maior importância, cujas características primordiais seriam a alteridade e a igualdade.³⁹

A *alteridade* expressa o significado de o sujeito se colocar no lugar do outro, na relação interpessoal, abrangendo os relacionamentos entre grupos sociais no contexto pluralista que caracteriza as sociedades contemporâneas.⁴⁰

A *igualdade*, por sua vez, seria o fundamento da coesão e harmonia da vida social, em que as relações poderiam ser de duas formas, a justiça *distributiva* e a *corretiva* ou sinalagmática. A primeira exige que cada um receba uma parte proporcional aos seus méritos, ao passo que a segunda se reporta às relações sociais, corporizada na ideia de equivalência das coisas e dos atos nas trocas entre sujeitos, dividindo-se em comutativa e judicial.⁴¹

Dentro desse desenho, os sacrifícios, de que o imposto é sinônimo, colocam-se no plano da justiça geral – que trata das relações de cada sujeito com a sociedade – em que cada um deve

³⁵GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Das Exonerações Tributárias: Incentivos...** p. 9-94.

³⁶SANCHES, José Luís Saldanha. **Manual de Direito Fiscal...** p. 123 e ss.

³⁷São muitos e importantes aqueles que se dedicaram a investigação do conceito de justiça. Ver, por todos, SANCHES, José Luís Saldanha. **Justiça Fiscal**. Lisboa, Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2010; KELSEN, Hans. **O que é justiça: a justiça, o direito e a política no espelho da ciência**. Trad. BORGES, Luís Carlos, 3ª Ed., São Paulo: Martins Fontes, 2001 e RAWLS, John. **Uma Teoria de Justiça**. São Paulo: Martins Fontes, 2008.

³⁸O filósofo, em meio a suas investigações, vinculou o conceito de justiça ao de ética. RAWLS, John. **Uma Teoria de Justiça**, 2008.

³⁹CATARINO, João Ricardo; GUIMARÃES, Vasco Brando (orgs.). **Lições de Fiscalidade: Vol. I Princípios Gerais e Fiscalidade Interna**. 3ª ed. revista, aumentada e atualizada, Coimbra: Almedina, 2014, p. 43 e ss.

⁴⁰CATARINO, João Ricardo. **Lições de Fiscalidade: Vol. I...** p. 43 e ss.

⁴¹CATARINO, João Ricardo. **Lições de Fiscalidade: Vol. I...** p. 43 e ss.

contribuir com o que pode para o bem-estar coletivo, materializando-se na ideia de que cada indivíduo deve dar o que consegue para a justiça social.

Klaus Tipke, elucidando o assunto, afirma não existir um critério uniforme de justiça para todo o Direito, uma vez que cada ramo deve eleger o seu, sendo no Direito Fiscal, a justiça revelada com observância ao princípio da capacidade contributiva.⁴² O “*welfare State*” ou Estado do bem-estar social decorre naturalmente de um sistema fiscal justo que observe, entre vários, o princípio da capacidade contributiva.

Importa ter presente assim, que a atividade do Estado enquadra-se na estrutura da sociedade política e toma como base a ideia de justiça geral, em que as relações entre o poder público e os indivíduos traduzem os valores da natureza ética que se pretendem ver concretizados no plano da justiça geral.⁴³

A justiça distributiva fundamentou inúmeras correntes doutrinárias ou filosóficas acerca das concepções do poder político, legitimando a propriedade privada e a ação do Estado nas mais diversas searas, como a punição de atos contrários à ordem social, como na distribuição dos cargos sociais.⁴⁴

Traduzindo o desejado equilíbrio entre os diferentes valores definidos pelo Direito, a justiça na perspectiva distributiva materializa-se por indução nos preceitos de Direito, advindo a imperatividade e a coercibilidade que se reconhece, de modo que uma aplicação do Direito permite definir o que pertence a cada indivíduo e constitui efetiva realização da justiça.⁴⁵

Luís Cabral Moncada afirmava que a justiça distributiva legitima que a indivíduos iguais perante a lei, mas com qualidades e aptidões diferentes, sejam dadas distribuições desiguais de bens por meio de mercado e das políticas públicas sociais.⁴⁶

Assim, no plano tributário, a redistribuição de rendimento e da riqueza ocorre por intermédio de impostos – progressivos - que levam à justiça redistributiva, embora com efeitos meramente marginais, e sem ser consideradas as ineficiências que possam criar ao sistema fiscal.

⁴²TIPKE, Klaus. **Moral Tributaria del Estado...** p. 25.

⁴³CATARINO, João Ricardo. **Lições de Fiscalidade:** Vol. I... p. 43 e ss.

⁴⁴NABAIS, José Casalta. **Estudos de Direito Fiscal,** 2005; PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas. **Fiscalidade,** 2014 e DOURADO, Ana Paula. **Justiça e Redistribuição Financeira.** In *Ética e Futuro da Democracia*, VV, Lisboa, 1988.

⁴⁵CATARINO, João Ricardo. **Lições de Fiscalidade:** Vol. I... p. 75.

⁴⁶MONCADA, Luís Cabral de. **Direito Económico,** 6ª Ed., Coimbra: Coimbra Editora, 2012, p. 56.

John Rawls foi pioneiro no desenvolvimento das concepções sobre justiça, defendendo a igualdade de liberdades fundamentais para todos, compreendendo os direitos e as liberdades civis e políticas, bem como amplo direito à igualdade de oportunidades e uma distribuição equitativa dos recursos disponíveis, afirmando “a igualdade é em essência, a justiça como regularidade”.⁴⁷

Segundo Rawls, para atender a necessidade de articular liberdades iguais com a possibilidade de se justificarem diferenças, importa ter como base o princípio da igualdade que, em suma, dita que cada sujeito deve ter um direito igual ao mais amplo sistema de liberdades básicas que seja compatível com um sistema de liberdades idêntico aos demais, e o princípio da diferença, segundo o qual as desigualdades econômicas e sociais devem ocorrer simultaneamente, de forma a beneficiar todos os sujeitos e decorram de posições e funções sociais às quais todos tenham acesso.⁴⁸

Por tal postulado, a justiça tem papel de definir o melhor modo de processar a distribuição por todos dos encargos e dos recursos sociais disponíveis, ainda que de forma desigual.

Nas palavras de Cledi Moscon, “o termo Justiça seria apropriado para expressar a aprovação de uma lei que distribua a carga fiscal e os benefícios fiscais de forma justa; inversamente, pode-se nominar de injustiça uma lei que proporciona violação ao direito de igualdade dos contribuintes. Os traços distintivos de justiça poderiam muito bem ser formulados por equitativos e não equitativos.”⁴⁹

Com base nos trabalhos de Rawls, outros autores desenvolveram estudos que valorizam os mesmos eixos estruturantes, mesmo com diferenças assinaláveis, exemplo destes Friedrich Hayek⁵⁰, acompanhado pela escola austríaca do pensamento econômico, bem como da *teoria da escolha pública*, que explicaremos à frente, em que o conceito de justiça foi arrumado e alargado, assentando na ideia de ordem, liberdade e Estado, que são o fundamento essencial da cooperação social.

⁴⁷RAWLS, John. **Uma Teoria da Justiça**... p. 30 e ss.

⁴⁸Complementa o autor, “diz que os direitos e liberdades fundamentais, e sua prioridade, garantem igualmente a todos os cidadãos as condições sociais imprescindíveis para o desenvolvimento adequado e o exercício pleno e bem-informado de suas capacidades morais: a capacidade de ter um senso de justiça e de ter uma concepção do bem.” RAWLS, John. **Uma Teoria da Justiça**... p. 33.

⁴⁹MOSCON, Cledi de Fátima Manica. **Igualdade em Benefícios Fiscais: As Coordenadas do Direito ao Tratamento Igualitário em Minorações Fiscais**. Lisboa, Dissertação Doutoramento em Direito, Doutoramento em Direito da Universidade de Lisboa, Faculdade de Direito, 2008, p.153.

⁵⁰CATARINO, João Ricardo. **Lições de Fiscalidade: Vol. I.** p. 53 e ss.

Essa ordem social pressupõe um alargado consenso de vontades, governos limitados, ampla liberdade individual amparada em regras claras e um Estado regulador forte e atuante.

O poder tributário ou fiscal, nesse sentido, vem da consagração jurídico política de preceitos constitucionais que, via de regra, ocorre da intervenção do legislador com a criação, instituição ou estabelecimento de impostos para concretização da justiça, e a origem do benefício fiscal está associada à teoria das limitações dos atos do poder político, que tiveram a sua concretização no período medieval⁵¹.

No Direito Romano, já havia uma imprecisão que dificultava a distinção entre privilégio e benefício, em que o primeiro era uma forma de lei privada revogatória do direito comum, e o benefício era uma forma de privilégio concedido por meio de graça ou liberdade para além do direito comum.⁵²

Durante a Idade Média, na época do feudalismo, o senhor feudal cobrava tributos e rendas patrimoniais em favor de seu feudo, que lhe proporcionava uma gama de direitos. Com o advento do Estado Moderno, há o deslocamento do poder de cobrar impostos para o rei ou para o príncipe.⁵³

Diversos países, ao adotarem o patrimonialismo como influência residual da época feudal, tinham nos senhores feudais e no clero a conservação, mesmo que periférica, do direito ao recebimento de algumas rendas fiscais ou patrimoniais, sob os fundamentos da autoridade suprema e da jurisdição. Assim, somente o príncipe poderia impor tributos, pois não havia um superior a ele.

No Estado Patrimonial, a *jurisdictio*, foi conservada pelo senhor feudal, proveniente do domínio da terra, consubstanciando-se na competência para exercer o poder normativo e judicial. Naquele tempo, a imunidade tributária era a impossibilidade absoluta de incidência de impostos sobre determinadas pessoas, em virtude da liberdade estamental, que servia de proteção à Igreja e à nobreza, com exceção dos pobres.⁵⁴

⁵¹MARTINS, Guilherme Waldemar D'Oliveira. **Os Benefícios Fiscais: Sistema e Regime**, Cadernos IDEFF n.º 6, Coimbra, Almedina, Reimpressão, Out, 2016 e a íntegra da obra FREIRE, Maria Paula dos Reis Vaz. **Nascimento, modificação e extinção dos benefícios fiscais**, Teses de Mestrado, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Lisboa, 1995.

⁵²MARTINS, Guilherme Waldemar d'Oliveira. **Os Benefícios Fiscais: Sistema e Regime...** p. 20.

⁵³TORRES, Ricardo Lobo. **A Ideia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal**. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 1991, p.81 e ss.

⁵⁴TORRES, Ricardo Lobo. **A Idéia de Liberdade...** p. 81 e ss.

Importa notar que os denominados impostos indiretos sobre consumo, gastos ou despesas dos indivíduos foram criados no final da Idade Média, com duplo objetivo: (a) fornecer arrecadação ao Tesouro para atender às necessidades do Estado; (b) atingir as classes privilegiadas (ou seja, clero e nobreza) que não sofriam tributação direta.

A imunidade fiscal da Igreja e do senhorio não se estendia ao campo dos indiretos, incidentes sobre as coisas, razão pela qual se verifica a superioridade dos impostos indiretos para assegurar a igualdade.

Tal modelo era, então, altamente deficitário, em virtude do pequeno número de recursos oriundos do pagamento dos impostos indiretos pela população miserável, e era justificada a adoção de tal sistemática por meio da teoria da proporcionalidade dos impostos, vinculada à ideia de *justiça comutativa*, que transformaria a incidência do imposto indireto em imposição mais justa, ao ser mais vigoroso ou incisivo sobre os ricos do que sobre os pobres.⁵⁵

Em Portugal, pela sua existência longínqua, a figura do privilégio existiu desde a “revolução fiscal de 1249”, que marcou o fim da política fiscal decorrente das fronteiras predatórias.⁵⁶

Com advento do Estado de Polícia, persistiu a convivência entre o poder fiscal do príncipe e a fiscalidade periférica da Igreja e da nobreza, com a ressalva de que começaram a surgir críticas ferrenhas a esses poderes, o que conduziu a uma política de controle centralizadora.

Nesse período, duas ideias fundamentais nasceram e foram tomadas como base para o modelo fiscal então existente: a de majestade e a do domínio eminente. Somente na fase seguinte, a do Estado de Direito, tais ideias são abandonadas e substituídas pelas noções de soberania nacional e de representação, desaparecendo a fiscalidade não-estatal.⁵⁷

No auge absolutista, há o recrudescimento da centralização do poder fiscal nas mãos do soberano, com o forte aumento das receitas tributárias e o aperfeiçoamento da administração financeira. Em Portugal, vimos como medida mais importante daquele período a extinção da

⁵⁵TORRES, Ricardo Lobo. *A Idéia de Liberdade...* p. 81 e ss.

⁵⁶HOMEM, António Pedro Barbas. *O Espírito das Instituições – Um Estudo de História do Estado*. Coimbra: Almedina, 2006, p. 203 e ss.

⁵⁷TORRES, Ricardo Lobo. *A Idéia de Liberdade...* p. 81 e ss.

jurisdição do senhorio e dos donatários do reinado de D. Maria I, pelo alvará de 19 de julho de 1790.⁵⁸

O poder do rei continuava limitado pelos privilégios e imunidades da Igreja e da nobreza, mas há o início da crítica a essas imunidades, com ataques diretos ao clero e à nobreza. Redirecionam-se os considerados privilégios, objetivando incentivar o crescimento econômico e alterando o tratamento da questão da pobreza.⁵⁹

Os “privilégios fiscais” nesse período, das altas classes, eram as isenções de pagamento de impostos e foram, no decorrer do tempo, objeto de restrição por algumas medidas legislativas. Esse foi o marco inicial da orientação jurídica e filosófica de que os privilégios fiscais deveriam ter caráter eminentemente provisório (característica de transitoriedade) e a natureza de mera concessão do rei, passível, portanto, de revogação.⁶⁰

Em virtude de tais noções, são enunciadas as primeiras regras atinentes ao tema: príncipe pode conceder o privilégio; os magistrados não têm o direito de concedê-lo. Ou seja, a reformulação de alguns privilégios anteriormente concedidos à nobreza, e a própria crítica à dita classe vêm seguidas da política intervencionista de concessão de subsídios fiscais e financeiros à burguesia.⁶¹

Como é possível inferir, no Estado de Polícia, há um novo tratamento dispensado à questão da pobreza, procurando-se diminuir a tributação dos pobres e colocar a cargo do Poder Público a política de proteção efetiva da classe menos privilegiada.

Neste momento, chegou-se à conclusão de que o critério de proporcionalidade, antes aplicado, era injusto ao aplicar taxas⁶² iguais tanto aos ricos como aos pobres, desenvolvendo-se a discussão para adoção do critério de progressividade da tributação, ressaltando a imunidade do mínimo existencial com a supressão da incidência fiscal sobre aqueles indivíduos que não possuíam riqueza para a sua própria subsistência.⁶³

⁵⁸HOMEM, António Pedro Barbas. **O Espírito das Instituições...** p. 203 e ss.

⁵⁹TORRES, Ricardo Lobo. **A Idéia de Liberdade...** p. 81 e ss.

⁶⁰Os privilégios ou favores fiscais “designavam situações de vantagem tributária caracterizada pelo favorecimento excessivo, em violação ao princípio da igualdade, de certos sujeitos tributários, corrente no período anterior ao constitucionalismo.” MIRANDA, Jorge. **Direitos Fundamentais e Ordem Social (na Constituição de 1933)**. In: Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa. Vol. XLVI, n. 1, Coimbra: Coimbra Editora, 2005

⁶¹TORRES, Ricardo Lobo. **A Idéia de Liberdade...** p. 81 e ss.

⁶²Esclarecemos que a palavra “taxa”, utilizada no texto legal, não tem acepção de espécie tributária, que atinge as faixas de renda, com mesmo significado que alíquotas, como são referidas no direito brasileiro.

⁶³TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 1993, p. 29.

Como afirma António Pedro Barbas Homem, a figura do privilégio foi posta em causa, considerando-se que atentavam para a manutenção do princípio da igualdade formal, isto é, perante a lei, longe da igualdade material.⁶⁴

Finalmente, com o surgimento do liberalismo, já no Estado Fiscal, o poder fiscal é completamente centralizado no Estado, sendo extinta a fiscalidade periférica até então existente.⁶⁵

Observamos que o crescimento das atividades estatais trouxe consigo a necessidade de recursos para o seu custeio, pressionando a arrecadação dos Estados Fiscais, os quais dependem dela para a consecução dos seus fins.⁶⁶

Saliente-se que Estado Fiscal é aquele cuja necessidades financeiras são essencialmente cobertas por tributos, os impostos.⁶⁷

Ricardo Lobo Torres explica o então surgimento de uma nova estrutura de propriedade, com o tributo a incidir sobre a economia burguesa e extinguindo-se as jurisdições da Igreja e do senhorio, fundamentando o poder fiscal do Estado na soberania e no contrato social, no qual, não se admite qualquer poder igual ou superior ao Estado e, de acordo com a noção de contrato social, os cidadãos renunciam a uma parcela mínima de sua liberdade em favor do Estado, recebendo em troca a garantia e a segurança dos direitos de liberdade.⁶⁸

Apesar de exclusivo o poder fiscal, perante a eliminação da fiscalidade (periférica) da Igreja e da nobreza, este não é absoluto ou insuscetível de qualquer limitação.⁶⁹ A soberania fiscal foi limitada pelas imunidades e pelas proibições de privilégios e do confisco⁷⁰.

⁶⁴HOMEM, António Pedro Barbas. **O Espírito das Instituições...** p. 231.

⁶⁵Schumpeter em seu livro *The Crisis of the Tax State* explicado por J. L. S. Sanches designou em 1918 como Estado Fiscal um Sistema fiscal complexo que pretende tornar exequível a cobrança de impostos elevados que acudam a um sistema de despesas de igual grau de complexidade, a justiça na tributação e a justiça na distribuição como mesma importância. SANCHES, José Luís Saldanha. **Justiça Fiscal**. Ensaios da Fundação Francisco Manuel dos Santos, Lisboa, 2010, p. 15.

⁶⁶ROCHA, Sérgio André. **Processo fiscal e justiça...** p. 829-847.

⁶⁷AZEVEDO, Patrícia Anjos. **Apontamentos sobre a natureza fiscal do Estado português e os limites formais e materiais à tributação**. In: Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier. Eduardo Paz Ferreira, Heleno Taveira Torres, Clotilde Celorico Palma (org.), Coimbra: Almedina, vol. II, 2013, p. 509-537.

⁶⁸Importa ressaltar que da natureza contratual da tributação obras clássicas como de Jeremy Bentham e Adam Smith surgiram. TORRES, Ricardo Lobo. **A Idéia de Liberdade...**p. 81 e ss.

⁶⁹No Estado Fiscal, relativamente à questão da pobreza, o Poder Público teve (e tem) a possibilidade de conceder subvenções, subsídios ou incentivos nas hipóteses de pobreza relativa, estruturando juridicamente o que seria a imunidade fiscal do mínimo existencial. AZEVEDO, Patrícia Anjos. **Apontamentos sobre a natureza...** p. 509-537

⁷⁰Impostos confiscatórios são aqueles que limitam de forma desproporcionada a propriedade privada e a iniciativa econômica privada. DOURADO, Ana Paula. **Direito Fiscal: Lições**. Coimbra: Almedina, 2015, p. 34.

Podemos afirmar que houve mudança no paradigma da liberdade estatal para a liberdade individual, substituindo imunidades e privilégios do Estado para os cidadãos estabelecidos por características objetivas ou reais, vedados os privilégios pessoais ou odiosos^{71, 72}.

Como exemplo, neste período histórico, no Brasil, a Constituição Imperial de 1824, em seu art. 179, item 16, extinguiu os privilégios odiosos, ou seja, aquelas permissões para fazer ou deixar de fazer alguma coisa contrária ao direito comum, e o fez nos seguintes termos “*Ficam abolidos todos os privilégios que não forem essencial e inteiramente ligados aos cargos por utilidade pública.*”⁷³.

Inobstante tais considerações, no Brasil, foram mantidos alguns privilégios do antigo regime, contrariamente aos princípios e ideias liberais, mas a proibição a concessão de privilégios odiosos não deixou de existir em momento algum no ordenamento jurídico, mesmo quando não reproduzida nos textos constitucionais posteriores à Constituição de 1824.⁷⁴

José Luís Saldanha Sanches afirma ainda que o Estado Fiscal se afigurou como o aspecto financeiro do Estado Social, sendo condição necessária ao funcionamento do Estado prestador, que resulta da codificação dos direitos sociais fundamentais e da assunção pelo Estado do dever de regular a economia.⁷⁵

Com a passagem do Estado liberal para o Estado social⁷⁶, surge o princípio da igualdade fiscal, entendido em sentido material e baseado em dois essenciais corolários: a generalidade⁷⁷ e a uniformidade dos impostos.⁷⁸

⁷¹Na precisa definição de Ricardo Lobo Torres, “odioso é o privilégio que consiste em pagar tributo menor que o previsto para os outros contribuintes, não pagá-lo (isenção) ou obter subvenções e incentivos, tudo em razão de discriminações pessoais, como sejam as circunstâncias de o beneficiário ser membro do clero ou da nobreza”. TORRES, Ricardo Lobo. **A Idéia de Liberdade**...p. 81 e ss.

⁷²Partindo do pressuposto de que a imunidade era a impossibilidade absoluta de incidência tributária sobre coisas ou pessoas, aparecendo como qualidade dos direitos fundamentais dos cidadãos, em homenagem à liberdade individual.

⁷³TORRES, Ricardo Lobo. **A Idéia de Liberdade**...p. 81 e ss.

⁷⁴Assim como diversas outras constituições de países democráticos pelo mundo que extinguiram os privilégios odiosos. TORRES, Ricardo Lobo. **A Idéia de Liberdade no...** p. 81 e ss.

⁷⁵SANCHES, José Luís Saldanha. **A Reforma fiscal Portuguesa numa perspectiva constitucional**, Ciência e Técnica Fiscal, n. 354, Abril-Junho de 1989, p. 41-73.

⁷⁶Sobre a transição do Estado Liberal para o Estado Social, BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 18ª ed., São Paulo: Malheiros, 2015.

⁷⁷Segundo Alberto Xavier, o princípio da igualdade possui um ângulo negativo, o princípio da generalidade, e um positivo, o princípio da capacidade contributiva, sendo o cerne da justiça em matéria de tributos, pois afirma que a lei fiscal deve tratar os cidadãos de um modo igual e que a igualdade, necessariamente relativa, tem como padrão ou critério a capacidade econômica. XAVIER, Alberto. **Manual de Direito Fiscal**. Vol. I, Lisboa: FDL, 1981.

⁷⁸MARTINS, Guilherme Waldemar d'Oliveira. **Os Benefícios Fiscais**... p. 20-21

Certo é que a luta pela igualdade e o Estado contemporâneo ocorreu por meio da conquista do Estado liberal durante o século XIX, com a igualdade jurídica, que é a igualdade perante a lei - o ser e o dever ser - não podendo haver privilégio nos tratamentos; não podendo haver discriminações, e a igualdade social como projeto maior do Estado social do século XX.

Entendeu-se a igualdade jurídica como insuficiente, posto que não bastava reconhecer a todos os mesmos direitos, uma vez que divergem as condições concretas do seu exercício e, com elas, o próprio interesse em invocá-las; e que para haver igualdade de direitos era preciso vencer os obstáculos à efetivação desses direitos, partindo para a igualdade social por meio da atenção prestada às situações de fato (não só as econômicas, mas também as mentais, físicas, culturais e ambientais) em que se encontram os indivíduos titulares dos direitos. Outrossim, a consideração da necessidade e da possibilidade de agir sobre tais situações de fato, conformando-as, corrigindo-as ou superando-as.⁷⁹

A estrutura do Estado precisava de renovação, surgindo o Estado Social como negação do Estado Liberal, de igual forma como o Estado Liberal havia negado o Estado absoluto. A característica principal do Estado Social era a intervenção estatal nas relações privadas e no exercício de direitos individuais.⁸⁰

Vale lembrar que os direitos só existem num contexto social, porque são as intenções individuais e coletivas que sustentam a rede de instituições que, por sua vez, projetam *status* deônticos entre os indivíduos, os direitos e deveres.⁸¹

No seu essencial, o princípio da igualdade impede o arbítrio, o privilégio de alguns, e/ou a discriminação injustificada de outros, afastando o tratamento desigual que não tenha fundamento em razões objetivas.⁸²

Diante da generalidade, ninguém pode ser excluído do dever de pagar impostos, e da uniformidade, o pagamento dos impostos deve obedecer a um mesmo critério, surgindo, então, a capacidade contributiva como o critério uniformizador do pagamento dos impostos.⁸³

⁷⁹MIRANDA, Jorge. **Direitos Fundamentais e Ordem...** p. 271-310.

⁸⁰ROCHA, Sérgio André. **Processo fiscal e justiça...** p. 829-847.

⁸¹CARVALHO, Cristiano. **A Solidariedade Social na Tributação: Realização de Justiça ou Ineficiência Económica?** In: Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, n. 2, Ano III, Coimbra, Almedina, julho, 2010 p. 79-103.

⁸²AZEVEDO Patrícia Anjos. **Apontamentos sobre a natureza...**, p. 526.

⁸³NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental...**p. 438 e ss.

A indisponibilidade da capacidade contributiva arranja a justa repartição do dever de contribuir, em termos de igualdade, proporcionalidade e progressividade. Fora desses parâmetros, o legislador financeiro pode decidir com base nas funções do Estado, entrando em pauta a extrafiscalidade.⁸⁴

Os tratamentos desiguais em Direito Fiscal apenas podem ser justificados em decorrência das diferentes capacidades contributivas dos indivíduos. Desde a vinda do Estado Social, a extrafiscalidade veio adquirir um papel assaz importante, conseqüentemente, o aparecimento dos benefícios fiscais.

Nas palavras de José Casalta Nabais, “a utilização dos impostos ou dos benefícios fiscais com o objectivo principal de obtenção dos resultados econômicos e sociais, portanto como um instrumento de política econômica ou social, tornou-se um fenómeno normal ou corrente com a instauração do estado social.”⁸⁵

A extrafiscalidade traz à tona o carácter de exceção à regra dos impostos de natureza fiscal e das normas jurídicas de incidência deles.

Assim, a consequência da extrafiscalidade ao assumir carácter excepcional apresenta-se como exceção à regra da natureza fiscal dos impostos e das normas jurídicas que os disciplinam.⁸⁶

Proporcionou, então, uma solução intervencionista do Estado, manifestando-se sob considerações econômico-sociais nas normas de incidência, bem como considerando as finalidades extrafiscais como metas acessórias aos impostos.⁸⁷

Por fim, com advento do Estado de Direito, o poder de tributar se assentou no princípio da capacidade contributiva, emanada da noção de justiça distributiva, concretizando-se no princípio da progressividade.⁸⁸

A nova regra adotada é a de justiça, segundo a qual cada cidadão deve pagar o imposto de acordo com a sua capacidade de contribuir, visto que esse pagamento não deve atingir a

⁸⁴MARTINS, Guilherme Waldemar d'Oliveira. **Os Benefícios Fiscais...** p. 22.

⁸⁵NABAIS, José Casalta. **Estudos de Direito Fiscal...**, p. 134.

⁸⁶NABAIS, José Casalta. **Estudos de Direito Fiscal...**, p. 134.

⁸⁷AZEVEDO, Patrícia Anjos. **Apontamentos sobre a natureza** p. 528.

⁸⁸Como afirma Roque Antonio Carrazza “o Estado de Direito assegura o império da lei, como expressão da vontade popular.” CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário...** p. 238.

parcela mínima necessária à existência humana, digna, que é limitadora do poder fiscal do Estado (princípio do mínimo existencial).⁸⁹

O mínimo existencial, como condição da liberdade, implica a necessidade de o Estado efetuar prestações positivas de natureza assistencial e, ainda, resulta na imunidade fiscal, no que se refere à impossibilidade do poder impositivo de o Estado invadir a esfera da liberdade mínima do cidadão representada pelo direito à subsistência.

Não tendo dicção constitucional própria, deve-se procurár na ideia de liberdade, nos princípios constitucionais da igualdade, do processo legal e da livre iniciativa, na Declaração dos Direitos Humanos e nas imunidades e privilégios dos cidadãos.

No caso brasileiro, ao garantir ao cidadão e a sua família uma vida digna, a CF consagra o princípio do mínimo existencial, de tal forma que é necessário que as leis infraconstitucionais, as quais instituem os tributos, excluam do âmbito de incidência a renda consumida com as despesas para uma vida com dignidade.

Determinar, no entanto, com precisão, o montante da renda correspondente ao mínimo existencial, não é tarefa fácil, tendo sido, *a priori*, convencionado, no âmbito das administrações fiscais, que devem ser consideradas as despesas ordinárias, como alimentação, habitação, vestuário, e as extraordinárias, como as despesas com a saúde.⁹⁰

Podemos afirmar, então, que há um consenso no sentido da intributabilidade das rendas necessárias para a subsistência, que difere segundo as despesas e as circunstâncias individuais de cada unidade familiar.⁹¹

Por alusão ao princípio da igualdade (apenas formal), como anteriormente referido, é que se consolida no Estado liberal a ideia de privilégio mais próximo de benefício, como “direito especial que as leis concedem em favor de certas pessoas ou coisas, na condição de exceção ou dispensa da lei geral.”⁹²

⁸⁹TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro...** p. 29

⁹⁰GRUPENMACHER, Betina **Das Exonerações Tributárias...** p. 9-94. Acerca do papel das Administrações Fiscais, Ricardo Lobo Torres: “O mínimo existencial, como liberdade normativa que é, pode ter suas garantias aperfeiçoadas pelo poder regulamentar do Executivo. (...) A plena garantia do mínimo vital se efetiva ainda por intermédio do processo administrativo e da eficiência dos órgãos da Administração”. TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro...** p. 283-284.

⁹¹A CF assegura a todos o direito à saúde, educação, moradia, previdência e assistência social, sendo deveres do Estado a sua prestação e, quando suportadas pelo contribuinte, devem ser integralmente dedutíveis do Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR), tendo em vista que a tributação desses custos afronta o princípio da capacidade contributiva, servindo como delimitação do mínimo existencial.

⁹²HOMEM, António Pedro Barbas. **O Espírito das Instituições...**p. 231.

Temos agora a política econômica, como o conjunto de meios para atingir certos fins, sendo a política fiscal a componente obrigatória que, por sua vez, versa no uso apropriado dos vários impostos, no sentido de serem alcançados os objetivos econômico-sociais definidos.⁹³

Alfredo Augusto Becker ensina que política fiscal discrimina as diferentes espécies econômicas de tributação, no intuito de alcançar seus objetivos econômicos sociais.⁹⁴

Merece, ainda, ser entendida como o conjunto de medidas relativas ao regime tributário, gastos públicos, utilizados para regular a atividade econômica sem desconsideração dos ditames da política monetária, porque se complementam.⁹⁵

Isso ocorre porque é de conhecimento geral que a tributação causa impacto em toda a sociedade e, principalmente, na atividade empresarial, uma vez que, se excessiva a carga tributária, como consequência, há um desencorajamento do setor produtivo em realizar investimentos, o que desencadeia, sem dúvida, na retratação na economia.⁹⁶

Nos tempos modernos, Pasquale Pistone leciona que a necessidade de se criar formas de exoneração da carga tributária nos sistemas fiscais contemporâneos surgiu por ocasião da crise econômica de 1929 e da Segunda Guerra Mundial, momentos históricos que impuseram o exponencial aumento da tributação, principalmente sobre a renda, para fazer frente aos custos estatais e militares, afetando-os diretamente, o que ensejou o estabelecimento de formas de isenção ou reduções de carga tributária em favor de algumas categorias de contribuintes, evitando, de certa maneira, que a cobrança de tributos afetasse ainda mais a economia de forma injusta e excessiva.⁹⁷

Parte da doutrina assume que o conceito de benefício fiscal resulta de uma evolução semântica do conceito de privilégio no decorrer dos tempos, por entender que aqueles representam uma violação dos princípios da igualdade e da generalidade tributárias.⁹⁸

⁹³ COSTA, Amável Sílvio da. **Benefícios Fiscais em Portugal...** p. 23.

⁹⁴ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito...** p. 458.

⁹⁵ RIBEIRO, Maria de Fátima. **Considerações sobre as Medidas...** p. 223-247.

⁹⁶ GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Das Exonerações Tributárias...** p. 9-94.

⁹⁷ PISTONE, Pasquale. **XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributário: Los Principios tributarios ante las nuevas formas de imposición sobre la renta.** In: Revista de Finanzas Públicas e Direito Fiscal, n. 2, Lisboa, p. 75.

⁹⁸ Defendem esta posição, segundo Nuno de Sá Gomes os autores: Bernardo Ribeiro de Morais, Andrea Enaudi. GOMES, Nuno de Sá. **Teoria Geral dos Benefícios Fiscais...** p. 65.

Apesar de os benefícios fiscais representarem uma derrogação do princípio da igualdade, para parte da doutrina especializada, não se confunde com privilégio tributário na medida em que se configuram como derrogações justificadas, fundamentados na justiça e no interesse geral.

No entanto, e muito presente nos dias atuais, configura-se a existência de desagravamentos fiscais desprovidos de fundamentos, no qual já alertava o Professor Sousa Franco “um menor rigor na caracterização de certas situações ou no seu controlo pode levar a que certos benefícios fiscais vão perdendo fundamento social e se transformem em verdadeiros privilégios.”⁹⁹

Desse ponto, há quem defenda que o intérprete da lei fiscal está vedado a proceder diferenciação entre isenções, enquanto não revogada a norma¹⁰⁰; por outro lado, há quem defenda que os intérpretes, nesse caso os tribunais, podem considerar inconstitucionais os benefícios fiscais que sejam privilégios arbitrários, defendendo-se de *lege ferenda* que a criação de benefícios fiscais fundamente-se na tutela de interesses públicos constitucionais relevantes¹⁰¹.

Deparamo-nos com uma dificuldade de distinção prática dos conceitos de benefício fiscal e privilégio fiscal, bem como orientações doutrinárias opostas, o que provam a necessidade de ponderação dos fundamentos das normas desagravadoras.

Acolhemos esse entendimento porquanto a interpretação das normas jurídicas não pode ser feita sem considerar os princípios constitucionais¹⁰², sendo esse o ponto crucial para a concessão de benefícios fiscais tanto no ordenamento jurídico português quanto no brasileiro.

2.2 CONCEITO DE BENEFÍCIO FISCAL

Como exposto, o conceito de benefício fiscal é resultado de uma implementação do sistema de monopolização fiscal por parte do Estado.

O ponto de partida do conceito é a capacidade contributiva, como pressupostos lógico e conceitual de todos os princípios que aclaram o dever de contribuir. Isso significa que o conceito

⁹⁹FRANCO, António L. de Sousa. **O Sistema Fiscal Português e o Desenvolvimento Económico e Social**, CTF, n. 84, Lisboa, 1969.

¹⁰⁰MARTINEZ, Pedro Soares. **Direito Fiscal**. Coimbra, 10ª ed., Reimpressão de 2000, 2003, p. 237.

¹⁰¹GOMES, Nuno de Sá. **Teoria do Benefício Fiscal...** p. 112 e 113.

¹⁰²CRP: Artigo 13.º e CF: Art. 5º como já referenciado.

de benefício fiscal representa uma derrogação ao princípio da capacidade contributiva, porque desconsidera a posição econômico-social dos contribuintes.¹⁰³

Assumimos que capacidade contributiva, assim como exposto por Guilherme Waldemar d'Oliveira Martins, não é um critério exclusivo que conforma a tributação e que expressa a ideia de justiça tributária, à medida que faz parte de um princípio maior, a igualdade tributária; é a base do sistema normativo do imposto; tem como função a busca pela legitimidade da realização prática do dever de pagar imposto¹⁰⁴; opera nas mais diversas prestações públicas patrimoniais e nos gastos públicos, considerando-se a posição econômico-social dos contribuintes; tendo conteúdo elástico e sendo fundamento e expressão do princípio contributivo, mesmo de natureza fiscal.¹⁰⁵

Nesse sentido, podemos dizer que o campo dos benefícios fiscais começa onde a legitimidade para tributar termina, na medida em que só devemos contribuir para a satisfação das necessidades públicas tendo em conta a nossa inserção econômico-social.¹⁰⁶

No momento em que o Estado renuncia à tributação por algo que não tem ligação com a capacidade contributiva, entra na esfera privada que, em princípio, estaria a salvo da intervenção do poder político, e não está, porquanto encontra fundamento na ideia de responsabilidade social do Estado¹⁰⁷.

Benefício fiscal representa, assim, o desagravamento fiscal, instituído para a tutela de interesses extrafiscais relevantes, derogatório do princípio da igualdade.¹⁰⁸

Os benefícios fiscais constituem um meio frequente, em particular em países com menores recursos financeiros, para a promoção do desenvolvimento.

Nos diversos ordenamentos jurídicos, é possível identificar sinônimos do conceito de benefícios fiscais, como subvenção fiscal¹⁰⁹, liberação fiscal, concessões fiscais, promoções indiretas.¹¹⁰

¹⁰³SANCHES, José Luís Saldanha. **Manual de Direito Fiscal**. 3ª ed., Coimbra: Coimbra Editora, 2007, p. 223 e ss.

¹⁰⁴NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental**... p. 645 e ss.

¹⁰⁵MARTINS, Guilherme Waldemar d'Oliveira. **Os Benefícios Fiscais**... p. 17-18.

¹⁰⁶SANCHES, J. L. Saldanha. **Parecer do Centro de Estudos Fiscais**. In: CTF, n. 319, jul./set., 1985.

¹⁰⁷FAVEIRO, Vítor. **O Estatuto do Contribuinte: A Pessoa do Contribuinte no Estado Social de Direito**. Coimbra: Coimbra Editora, 2002, p. 154 e ss..

¹⁰⁸MARTINS, Guilherme Waldemar d'Oliveira. **Os Benefícios Fiscais**... p. 15.

¹⁰⁹Ressaltamos, desde já, não compartilhar do entendimento, visto que, para nós, subsídios e subvenções não têm natureza tributária. Não podem ser considerados genericamente como benefícios fiscais, posto que, embora sejam concedidos como forma de incentivar ou beneficiar a atividade privada, não têm natureza tributária. Precisamente neste sentido, Eduardo Paz Ferreira, quando se manifesta sobre os auxílios de Estado: "De facto, uma vez que o

Nesse contexto, aparece, com clareza, a importância dos incentivos fiscais, uma vez que tal espécie de desoneração tributária pode ser utilizada como instrumento que, visando atingir determinado objetivo de interesse público¹¹¹, permita a colaboração entre o Estado e os contribuintes.

Para Betina Treiger Grupenmacher “o que distingue os incentivos dos benefícios fiscais é o fato de a vantagem financeira materializada na desoneração total ou parcial do tributo estar ou não vinculada a uma contrapartida do contribuinte. Enquanto nos incentivos fiscais deve haver uma contrapartida, um investimento a ser empreendido pelo sujeito passivo, nos benefícios, o favorecimento consubstanciado na minoração ou desoneração integral do tributo independe de uma contraprestação.”¹¹²

Para se identificar um benefício fiscal ou incentivo fiscal, importa analisar as razões descritas na exposição de motivos do instrumento legislativo, ou seja, verificar a norma que o institui, e dar interpretação sistemática das regras nele contidas.

Desse modo, consegue-se verificar a intenção do legislador: se é de estimular determinada atividade ou categoria de pessoas, temos incentivo fiscal, se por outro lado, com o mesmo exercício, identifica-se o propósito de concessão de vantagem por motivos de política fiscal, estamos diante de benefícios fiscais, que não podem ser, em hipótese alguma antiissonômicos ou arbitrários.¹¹³

Por meio do ordenamento jurídico português, pelo seu avançado desdobramento sobre o assunto, é possível encontrar a definição de benefícios fiscais em seu Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), no seu artigo 2º n. 1¹¹⁴, o qual pressupõe como “as medidas de carácter

Estado tome a decisão de conceder uma ajuda a determinada atividade ou empresa, tanto pode concretizar através de uma transferência directa de fundo como através de uma abstenção de tributar. Como efeito, é possível através dos mecanismos de apoio fiscal, que se traduzem numa multiplicidade de opções como sejam as isenções, redução de taxa, dedução à matéria coletável e à colecta, amortizações e reintegrações aceleradas, reporte de prejuízos fiscais, induzir os mesmos efeitos que se conseguiram através de apoio directo.” FERREIRA, Eduardo Paz. **O Controlo das subvenções financeiras e dos benefícios fiscais**. Coimbra, Revista do Tribunal de Contas, 1989, p. 30.

¹¹⁰Sobre o conceito de benefícios fiscais, além dos autores já referenciados GOMES, Nuno Sá. **Teoria Geral dos Benefícios Fiscais**, 1991; FREIRE, Maria Paula Vaz. **Nascimento, modificação e extinção**, 1995; COSTA, Amável Silvío da. **Benefícios fiscais em Portugal**... p. 15 e ss.

¹¹¹FAVEIRO, Vítor. **O Estatuto do Contribuinte**... p. 300 e ss.

¹¹²GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Das Exonerações Tributárias**... p. 9-94

¹¹³GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Das Exonerações Tributárias**... p. 9-94

¹¹⁴Artigo 2.º *Conceito de benefício fiscal e de despesa fiscal e respectivo controlo:*

1 - Consideram-se benefícios fiscais as medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem.

excepcional instituídas para a tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação.”

No ordenamento jurídico brasileiro, por sua vez, temos uma construção da doutrina baseada nos dispositivos da Constituição Federal de 88, inexistindo uma compilação ou códex específico sobre o assunto.

É o que expõe Heleno Taveira Torres, ao afirmar que “a disponibilidade do benefício ou incentivo fiscal decorre de uma decisão de política pública conforme a Constituição, seguida de oferta pública aos interessados da iniciativa privada para que, juntos, Estado e particulares, possam alcançar o objetivo público almejado.”¹¹⁵

Vale ressaltar nesse ínterim, o apontamento de Alfredo Augusto Becker, quando escreveu que:

“A finalidade de muitos tributos (que continuarão a surgir em volume e variedade sempre maiores pela progressiva transfiguração dos tributos de finalismo clássico ou tradicional) não será a de um instrumento de arrecadação de recursos para custeio de despesas públicas, mas a de um instrumento de intervenção estatal no meio social e na economia privada.”¹¹⁶

Então, benefícios fiscais são empregados para atingir objetivos compreendidos como convenientes e necessários pelo Poder Público, conferindo à tributação – e, no caso, à desoneração do tributo – função extrafiscal, isto é, utilizando os tributos para incentivar determinados comportamentos com a finalidade de serem atingidos objetivos que vão para além da arrecadação.¹¹⁷

Leandro Paulsen, a propósito do conceito:

“Os incentivos fiscais são instrumentos de desoneração tributária, aprovados pelo próprio ente político autorizado à instituição do tributo, através de veículo legislativo específico, com o propósito de estimular o surgimento de relações jurídicas de cunho econômico. Trata-se de uma suspensão parcial ou total, mas sempre provisória, do poder que lhe é inerente, a fim de confrontar determinadas situações, diferindo a tributação para o momento em que a captação de riquezas (imposição fiscal), possa ser efetuada de maneira mais efetiva, eficiente e justa.”¹¹⁸

¹¹⁵TORRES, Heleno Taveira. **Segurança jurídica dos benefícios fiscais**. Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico – RFDPE, Belo Horizonte, ano 1, n. 1, mar./ago. 2012, p. 02.

¹¹⁶BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito**... p. 536.

¹¹⁷PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 14ª Ed., Porto Alegre, Livraria do Advogado/ESMAFE, 2012, p. 145.

¹¹⁸PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição**... p. 146.

Certo é que a existência de um conceito legal de benefícios fiscais em ambos os ordenamentos, em clara similitude, decorre da evolução doutrinária que se debruçou arduamente acerca do assunto.

De notar, a título complementar, que na literatura anglo-saxônica não existe propriamente uma expressão correspondente à de benefícios fiscais (*agevolazioni fiscal e beneficios fiscales* da literatura italiana e espanhola¹¹⁹), usando-se em seu lugar o conceito de despesa fiscal.¹²⁰

Os benefícios fiscais ou desagravamento fiscal, em sentido amplo, englobam as situações fiscais mais favoráveis fundadas em razão de ordem técnica, sendo inútil a cobrança do imposto, porque as despesas inerentes excedem as receitas a obter.¹²¹

Como bem define o fiscalista português Nuno Sá Gomes que amplamente discorreu sobre os benefícios fiscais:

“São factos complexos impeditivos do nascimento da obrigação com conteúdo normal, que cabem na tributação regra, com natureza excepcional e fundamento extrafiscal, traduzido na tutela de interesses públicos constitucionalmente relevantes superiores aos que a própria tributação que impede.”¹²²

A origem do nascimento ao direito ao benefício fiscal, simultaneamente, impede o nascimento da obrigação tributária, mesmo preenchendo a hipótese prevista nas normas de incidência e, por isso, é um fato complexo.

Damos assim entendimento aos benefícios fiscais como normas que contribuem para a definição do fato tributário, consistindo em redefinições, normativas restritivas, do fato tributário, em que esse fato gerador da obrigação tributária não chega a se verificar pelo especial rol de pressupostos que integram o fato beneficiado.

Observamos que a definição legal de benefício fiscal acolhida pelo ordenamento jurídico português aproxima-se desse conceito ora explicitado.

¹¹⁹BEREJO, Álvaro Rodríguez. **Igualdad tributaria y tutela constitucional. Un estudio de jurisprudencia (Igualdad tributaria del art. 31. 1 CE e igualdad ante la ley del art. 14 CE: el problema del recurso de amparo en materia tributaria)**. Madrid, Marcial Pons, 2011, p. 41.

¹²⁰Na atual redação do EBF, em seu artigo 2º, n. 3, temos que benefícios fiscais são considerados despesas fiscais, as quais podem ser previstas no Orçamento do Estado ou em documento anexo. GOMES, Nuno de Sá. **Teoria Geral dos Benefícios...** p. 35 e ss.

¹²¹FRANCO, António L. de Sousa. **Finanças Públicas e Direito Financeiro**. Vol. I e II, 4ªEd., Coimbra: Almedina, p. 611 e ss.

¹²²GOMES, Nuno Sá. **Teoria Geral dos Benefícios...** p. 77 e ss.

Como bem aponta Paula Vaz Freire, em seu estudo completíssimo sobre o tema, os contributos iniciais da doutrina sobre essa área estão marcados pela distinção entre os conceitos de isenção e de desagravamento, ambos sendo a base teórica para compreensão do instituto dos benefícios fiscais.¹²³

Desde logo, é conveniente pontuar que benefício fiscal não se confunde com a isenção tributária, mesmo na hipótese que implique total exoneração do tributo.

A isenção tributária, em sua generalidade, não é um instrumento de intervenção na economia e não possui finalidade de desenvolver determinada região de um país ou incrementar certa atividade econômica.¹²⁴

Isenção tributária é um instrumento de Direito Fiscal ou Tributário significando hipótese de não incidência legalmente qualificada. Difere do incentivo fiscal, quer quanto ao seu campo de abrangência ou no tocante à sua motivação.¹²⁵

Importa ressaltar, igualmente, que nem todo desagravamento de natureza tributária demonstra a existência de um benefício fiscal, considerando a posição do contribuinte perante a satisfação de suas necessidades, num binômio público-privado. É resultado de uma política centrada no incentivo individual, de natureza econômica, social e cultural referente ao comportamento dos indivíduos sujeitos passivos da obrigação tributária.

Importa com isso distinguir benefícios fiscais de algumas figuras com funções similares para melhor compreensão do instituto.

2.2.1 Isenções

Conforme demonstramos anteriormente, benefício fiscal não se confunde com a isenção tributária, mesmo na hipótese de implicar total exoneração do tributo. Geralmente, a isenção tributária não é um instrumento de intervenção na economia e não possui finalidade de desenvolver determinada região ou incrementar certa atividade econômica.

¹²³FREIRE, Paula Vaz. **Nascimento, Modificação e Extinção...** p. 5

¹²⁴FAVEIRO, Vítor. **O Estatuto do Contribuinte:...** p. 300 e ss.

¹²⁵De acordo com os artigos 175 e 176 do CTN: A isenção é uma forma de exclusão do crédito tributário que decorre de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, ao tributo a que se aplica e o seu prazo de duração, se for o caso.

Sáinz de Bujanda, doutrinador espanhol, define de forma precisa a isenção como “uma técnica tributária que pode afetar todos os elementos estruturais da relação tributária (...) e que se dirige a provocar um efeito desagravatório, total ou parcial, em benefício de certas pessoas ou em relação a determinados elementos fáticos.”¹²⁶

Para Pedro Soares Martinez, a isenção obsta que se constitua o vínculo jurídico do imposto, sendo isenção um pressuposto negativo da relação de imposto.¹²⁷ Igualmente representante da doutrina portuguesa, Alberto Xavier define isenção como um fato impeditivo de efeitos típicos desse fato tributário.¹²⁸

A isenção tributária tem por finalidade a busca da justiça fiscal em relação a certos indivíduos, dentro de um contexto de observância de princípios relacionados à capacidade contributiva, e princípios econômicos, considerando certos critérios que não sejam discriminatórios ou distintivos.¹²⁹

Como mencionado outrora, a isenção não deve ser concedida como favor ou privilégio, pois a todos incumbe o dever de contribuir para a manutenção dos serviços públicos.

Enquanto a lei geral institui a obrigação tributária, a norma especial permite que alguém não pague o tributo, por meio de um benefício negativo (isenções) ou de outros instrumentos que a obrigação possa se converter, como restituições (benefícios positivos).

Para a doutrina brasileira, o conceito assume semelhante construção, sendo uma forma de exclusão do crédito tributário que decorre de lei que especifique as condições e os requisitos exigidos para a sua concessão, ao tributo a que se aplica e o seu prazo de duração, se for o caso, conforme artigos 175 e 176¹³⁰ do Código Tributário Nacional (CTN).¹³¹

¹²⁶BUJANDA, Fernando Sáinz de. **Teoría Jurídica de la Exención tributaria**. In: Hacienda Y Derecho III: Instituto de Derecho Políticos, Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1963, p. 427.

¹²⁷MARTINEZ, Pedro Soares. **Direito Fiscal**... p. 188-189

¹²⁸XAVIER, Alberto. **Manual de Direito Fiscal**. Vol. I, FDL, Lisboa, 1981, p. 281-282.

¹²⁹BALEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**, Rio de Janeiro, Forense, 10ª ed., p. 587

¹³⁰O CTN, em seu artigo 175, *caput*, prevê como causas de exclusão do crédito tributário a isenção e a anistia, não dispensando o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal.

¹³¹O parágrafo único deste último ainda acrescenta ser possível a isenção restringir-se a uma determinada região do território em função de condições peculiares, como é o caso da Zona Franca de Manaus:

Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.

Parágrafo único. A isenção pode ser restrita a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares.

Convém mencionar, em relação à isenção, que a Constituição brasileira contempla regra que veda o aproveitamento do crédito quando houver isenção ou não incidência.¹³²

Na exata conceituação feita pelo doutrinador Ricardo Lobo, a isenção (ou privilégio não odioso) é a limitação fiscal derogatória da incidência fundada na ideia de justiça, tendo por origem o direito positivo e por fonte a lei ordinária; possui eficácia constitutiva e é revogável com efeito restaurador da incidência e abrange apenas a obrigação principal.¹³³

Leandro Paulsen aborda a natureza jurídica da isenção: “a isenção exclui o crédito tributário, nos termos do art. 175, *caput*. Ou seja, surge a obrigação, mas o respectivo crédito não será exigível; logo, o cumprimento da obrigação resta dispensado”.¹³⁴

A isenção, na doutrina brasileira então, difere de outros mecanismos, como a alíquota zero, a não incidência e a imunidade. É o mecanismo de desoneração da carga tributária, previsto no sistema brasileiro e mais frequentemente adotado, podendo estar estabelecido em lei ou em contrato e daí pode assumir a forma de um benefício fiscal.¹³⁵

No primeiro caso, como pondera Sacha Calmon Navarro Coêlho, trata-se de hipótese em que a lei instituidora do tributo estabelece, em alguns casos, que a alíquota (a taxa) incidente do imposto será de “zero”, o que resulta na desoneração do sujeito passivo.¹³⁶ Não obstante, não são poucos os autores que equiparam a isenção à alíquota zero, embora produzam efeitos práticos idênticos, são institutos tecnicamente diferentes.¹³⁷

Representando uma solução encontrada para excluir o ônus da tributação sobre certos produtos e tem como exemplo mais corriqueiro o IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados, que pode ser reduzido ou elevado a qualquer tempo, independentemente de lei, e igualmente adotado nos impostos aduaneiros II – Imposto de Importação e IE – Imposto de Exportação.¹³⁸

¹³² Art. 155, n. II, e parágrafo 2º, n. I e II. Possibilidade de um efeito maléfico tal qual o diferimento, posto que a norma acaba privilegiando um contribuinte, o isento, em detrimento dos demais que integram a cadeia de circulação de bem.

¹³³ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 1993, 373 p.

¹³⁴ PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição...** p. 1129.

¹³⁵ GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Das Exonerações Tributárias...** p. 9-94

¹³⁶ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária: (O Significado do art. 116, parágrafo único do CTN)**. São Paulo, Editora Dialética, 2003, p. 227

¹³⁷ O autor faz crítica ferrenha afirmando que “esta posição possui a desvantagem de estimular a promiscuidade conceitual, não distinguindo fenômenos exonerativos os que se dão na hipótese das normas de tributação do que são determinados nas “consequências” dos “comandos.” COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria Geral do Tributo...** p. 227-228

¹³⁸ Mostra-se como uma medida de política fiscal, adotada pela autoridade pública de urgência, com propósito de regular determinada situação econômica que impõe solução imediata.

No segundo caso, há a ausência de subsunção do fato à norma tributária impositiva. Finalmente, no terceiro caso, há uma norma negativa de competência constante do texto constitucional.¹³⁹

No caso da isenção, ela é tomada como uma forma de exclusão do crédito tributário, nesse sentido, Hugo Brito Machado afirma:

“Isenção é a exclusão, por lei, de parcela da hipótese de incidência, ou suporte fático da norma de tributação, sendo objeto da isenção a parcela que a lei retira dos fatos que realizam a hipótese de incidência da regra de tributação.”¹⁴⁰ Importa ressaltar que a Constituição Federal de 1988 traz orientações e regras básicas para a política de isenções.¹⁴¹

Em tema de isenção tributária, é importante pequena nota sobre a diversidade de entendimentos acerca da natureza jurídica do instituto.

Consoante Rubens Gomes de Souza, apesar da isenção, ocorre o fato gerador, nascendo a obrigação tributária, havendo a dispensa do pagamento da obrigação por força de lei.¹⁴²

De outro lado, Souto Maior Borges ensina que na isenção tributária ocorre a derrogação da lei de incidência fiscal, ou seja, suspende-se a eficácia da norma impositiva. A isenção é verificada no plano da norma jurídica e não no plano fático. O fato abstrato, em virtude da isenção, deixa de existir e, dessa forma, não há como nascer nenhuma obrigação tributária.¹⁴³

Sacha Calmon Navarro Coêlho insere as isenções no rol das espécies exonerativas, classificando-as como exonerações internas e externas. As primeiras podem ser subdivididas em exonerações nas hipóteses (qualitativas), entre elas as imunidades e as isenções, e exonerações

¹³⁹PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição...**, p. 1130.

¹⁴⁰MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário** 36ª ed., São Paulo: Malheiros, 2015, p. 231

¹⁴¹Primeiro de todos, temos o art. 150, inc. II que proíbe a concessão de privilégios odiosos, ou seja, aqueles destituídos de razoabilidade e de apoio nos princípios da capacidade contributiva e do desenvolvimento econômico. O art. 70, por sua vez, ao cuidar dos mecanismos de controles interno e externo da Administração Pública, prevê o efetivo controle de legitimidade exercido pelo Tribunal de Contas, inserido o exame de mérito do real proveito das renúncias de receita para o efetivo desenvolvimento do País. Por último e não menos importante, o art. 165, § 6º, que enuncia o princípio da transparência, ordena o acompanhamento do demonstrativo dos efeitos de todas as renúncias e subvenções junto ao orçamento, possibilitando a descoberta de incentivos camuflados e equiparando os privilégios positivos com os negativos.

¹⁴²SOUSA, Ruben Gomes. **A Reforma Tributária no Brasil**. In: Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, n. 85, jan./março 1967.

¹⁴³BORGES, José Souto Maior. **Isenções Tributárias**. 2ª ed., 1980, p. 40-43.

nas consequências (quantitativas), entre elas reduções de base de cálculo e alíquota¹⁴⁴, deduções de despesas presumidas, por outro lado as exonerações externas são alcançadas pelas remissões e pela devolução de tributos pagos legitimamente.¹⁴⁵

Podemos afirmar que isenção não representa nenhum momento da obrigação do imposto. Por isso é correto dizer que só pode estar isento um fato que está sujeito, por óbvio se tal fato não estivesse sujeito não seria necessário criar uma norma que concede esse respectivo favorecimento fiscal.¹⁴⁶

Os fatos isentos que não são tributados e não relevam para a tributação do restante do rendimento do contribuinte estão sujeitos à isenção simples.¹⁴⁷

Ao tratar dos motivos e causas para a concessão de isenções, Aliomar Baleeiro entendia que era inconcebível a isenção geral e universal, a de todos os tributos, por isso mesmo que ela, no mundo contemporâneo, não é privilégio de classe ou de pessoas, mas uma política de aplicação da regra da capacidade contributiva ou de incentivos a determinadas atividades que o Estado visa a incrementar pela conveniência pública.¹⁴⁸

Roque Antonio Carrazza, sobre isenções, leciona “é uma limitação tributária do âmbito da validade da norma jurídica tributária, que impede que o tributo nasça ou faz com que surja de modo mitigado (isenção parcial). Ou, se preferirmos, é a nova configuração que a lei dá à norma jurídica tributária, que passa a ter seu âmbito de abrangência restringido, impedindo assim, que o tributo nasça em concreto.”¹⁴⁹

Merece referência Paulo de Barros Carvalho, que afirma “o que o preceito de isenção faz é subtrair da parcela do campo de abrangência do critério antecedente ou do consequente,” entendendo que a regra de isenção investe contra um ou mais dos critérios da norma padrão de incidência, mutilando-os parcialmente.¹⁵⁰

Dos conceitos colecionados, é possível afirmar as isenções estarem previstas no texto constitucional no qual há regras específicas em relação à necessidade de serem veiculadas por lei,

¹⁴⁴Terminologia utilizada na doutrina tributária do Brasil para referir-se ao rendimento coletável e taxa no caso português.

¹⁴⁵COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria Geral do Tributo...** p. 201.

¹⁴⁶Isenção esta que pode ser real ou objetiva, quando referente a um fato da incidência do imposto, e isenção pessoal ou subjetiva, quando a uma pessoa, destinados a paralisar a obrigação de imposto, que, no entanto, se constituiu. CARLOS, Américo Fernado Brás. **Impostos: Teoria Geral...** p. 73 e ss.

¹⁴⁷PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas. **Fiscalidade...** p. 412 e ss.

¹⁴⁸BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro...** p. 667 e ss.

¹⁴⁹CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário...** p. 829.

¹⁵⁰CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário...** p. 567-658.

sujeitas, então, ao princípio da legalidade, e também estarem disciplinadas no CTN, onde há de ser sempre fundada em lei estabelecadora dos requisitos para sua fruição.¹⁵¹

Importa distinguir isenções de benefícios fiscais num plano normativo, pois isenção é a norma tributária geral que se contrapõe à norma particular, ou seja, uma norma de direito subtrai da tributação situação ou sujeitos abrangidos pela previsão normativa impositiva.¹⁵²

Todavia, um aspecto comum entre essas figuras é que são medidas de caráter excepcional e tendencialmente temporárias, oposto ao que acontece com as delimitações negativas expressas de incidência.

Apesar de substancialmente diferentes em suas finalidades, como exposto, há quem afirme que isenção é um tipo/espécie de benefício fiscal concedido a um fato tributário compreendido na incidência do imposto.¹⁵³

2.2.2 Desagravamentos Tributários

Vale, igualmente, distinguirmos benefícios fiscais de desagravamento fiscal, sendo este fruto de uma norma derogatória de grau inferior, produzida pelo poder normativo da lei fiscal.

Torna-se necessário determinar a natureza jurídica e o modo de relacionamento da isenção com as normas tributárias de incidência para verificar o efeito desagravador produzido pela isenção.¹⁵⁴

Podemos encontrar os desagravamento estruturais e os não estruturais, denominados despesas fiscais. Os primeiros são considerados situações de favorecimento, estabelecidos em conexão com o modo e os termos em que são definidos cada um dos tributos, estando em harmonia com o regime jurídico desses impostos. Os não estruturais, ou as despesas fiscais, são verdadeiros auxílios financeiros públicos, os quais geram despesas públicas que afetam o sistema fiscal.¹⁵⁵

A doutrina espanhola, no entanto, entende que tanto isenções como desagravamento podem ser considerados benefícios fiscais, ainda que pareça que a última expressão tenha

¹⁵¹Art. 176 do CTN.

¹⁵²FREIRE, Maria Paula Vaz. **Nascimento, Modificação e Extinção...** p. 7 e ss.

¹⁵³CARLOS, Américo Fernando Brás. **Impostos: Teoria Geral...** p. 73 e ss.

¹⁵⁴FREIRE, Maria Paula Vaz. **Nascimento, Modificação e Extinção...** p. 7 e ss.

¹⁵⁵FREIRE, Maria Paula Vaz. **Nascimento, Modificação e Extinção...** p. 8.

conotações eminentemente econômicas que prejudicam a noção de isenção em sentido jurídico, ao definirem isenção tributária com instituto jurídico que delimita a relação jurídica obrigacional, impedindo o surgimento da obrigação de pagamento do imposto.¹⁵⁶

Por isenção formar parte do fato tributário esta afeta a hipótese normativa do tributo, de modo que as medidas desagravatórias ligam-se aos elementos quantitativos da obrigação, por isso não podem ser conjugadas sem a devida cautela.

Como Paula Vaz Freire expõe “os elementos quantitativos da obrigação tributária não são exteriores ao fato gerador dessa obrigação, pelo contrário, integram a sua configuração.”¹⁵⁷

O fato constitutivo da relação jurídica do imposto como relação obrigacional corresponde à conjugação e verificação dos pressupostos previstos pela lei tributária da incidência, sejam eles relativos aos sujeitos passivos, ativos, bem como a definição da matéria coletável e da taxa do imposto.¹⁵⁸

Observamos, assim, uma distinção entre o conceito de isenção, predominantemente jurídica, e o conceito de benefício fiscal predominantemente econômico.

A nosso ver, contudo, a melhor orientação acerca do tema é a de que a isenção é uma limitação legal do âmbito de validade da norma jurídica tributária, a qual impede a ocorrência do tributo.

A propósito da importância do tema dada ao longo dos progressos legislativos em Portugal, a ideia de benefício fiscal designa “a situação especial mais favorável, em que se encontra certo cidadão perante a lei do imposto, em virtude de concorrerem na sua pessoa ou situação determinadas circunstâncias genericamente previstas na lei.”¹⁵⁹

De tal modo que os benefícios fiscais ou desagravamentos fiscais em sentido amplo abrangem situações fundadas em ordem técnica ou de justiça fiscal e até de dupla tributação, que são fiscalmente mais favoráveis.¹⁶⁰

¹⁵⁶BUJANDA, Fernando Sáinz de. **Teoría Jurídica de la...**p. 37.

¹⁵⁷FREIRE, Maria Paula Vaz. **Nascimento, Modificação e Extinção...** p. 7 e ss

¹⁵⁸MARTINEZ, Soares. **Direito Fiscal...** p.184 e ss.

¹⁵⁹FRANCO, António L. de Sousa. **Finanças Públicas e Direito...** p. 611 e ss.

¹⁶⁰De ordem técnica, podem ser situações em que é tecnicamente inútil a cobrança de imposto porque as despesas excedem as receitas a obter, (questão do mínimo de rentabilidade). De justiça fiscal, quando o rendimento fica aquém da capacidade contributiva (questão do mínimo de existência), e as situações de dupla tributação quando requer proteção ou estímulo, com objetivos econômicos, sociais, políticos ou culturais. FRANCO, António L. de Sousa. **O Sistema Fiscal Português...** p. 107 e ss.

Sendo importante a finalidade subjacente às normas desagravadores, para distinguir os desagravamentos tributários em regra e estruturais dos excepcionais ou benefícios fiscais, onde o tratamento fiscal mais favorável integra o modelo da tributação-regra, que induzido pelo legislador culmina numa forma de evasão fiscal.¹⁶¹ São medidas fiscais para estruturação de um sistema fiscal mais justo e por isso necessárias.

Dando suporte ao explicitado, temos o ensinamento do Professor Sá Gomes de que os benefícios fiscais, em sentido lato, têm natureza de desagravamento excepcionais ao sistema de tributação-regra, personificadas em medidas de política fiscal derogatórias do princípio da igualdade, capacidade contributiva e da generalidade.¹⁶²

Em sentido restrito, o autor aponta como medidas estáticas de tratamento favorável em situações já consumadas, em que os incentivos fiscais fomentam determinadas atividades ou comportamento dos sujeitos.¹⁶³

Podemos, então, distinguir benefícios fiscais de desagravamento estruturais, pois são medidas fiscais derogadoras dos princípios jurídico-constitucionais que permeiam a tributação-regra, e que se traduzem em despesas fiscais equivalentes às despesas diretas dos entes públicos, oposto aos desagravamentos estruturais que implicam perdas de receita fiscal do próprio sistema.¹⁶⁴

Uma última forma de distinção é a finalidade *fiscal* dos estruturais, e a finalidade *extrafiscal* dos benefícios fiscais, cuja abordagem faremos de forma específica nos capítulos seguintes.

Considerações feitas, clarifica-se a noção de benefício fiscal como “oposição à aplicação do sistema normativo a concessão de um benefício fiscal enquanto facto impeditivo do nascimento da obrigação tributária com o seu conteúdo normal.”¹⁶⁵

Portanto, podemos articular que benefício fiscal é um fato complexo, pois não só preenche a hipótese prevista nas normas de incidência como impede o nascimento da obrigação tributária normal, originando em simultâneo o nascimento do *direito ao benefício fiscal*.¹⁶⁶

¹⁶¹GOMES, Nuno de Sá. **Teoria Geral dos Benefícios**...p 31

¹⁶²GOMES, Nuno de Sá. **Teoria Geral dos Benefícios**... p. 31

¹⁶³GOMES, Nuno de Sá. **Teoria Geral dos Benefícios**... p. 31

¹⁶⁴GOMES, Nuno de Sá. **Teoria Geral dos Benefícios**... p. 17 e ss.

¹⁶⁵FRANCO, António L. de Sousa. **Finanças Públicas e Direito**... p. 611 e ss.

¹⁶⁶GOMES, Nuno de Sá. **Teoria Geral dos Benefícios**... p. 93

2.2.3 Imunidades Tributárias

Souto Maior Borges define imunidades como princípios constitucionais de exclusão da competência tributária, ou seja, preceitos cuja eficácia específica consiste em delimitar constitucionalmente a competência tributária dos entes públicos.¹⁶⁷

O doutrinador brasileiro entende que as normas limitadoras de tributação não podem ser automaticamente estabelecidas pelo texto constitucional, necessitando obrigatoriamente haver natureza de imunidade tributária. Corrobora com esse entendimento o doutrinador espanhol Sáinz de Bujanda, o qual explica que as constituições podem apenas regular o regime das isenções.¹⁶⁸

Como exemplo de imunidade tributária, apontado pela doutrina fiscal, há a preservação do mínimo de existência ou mínimo vital¹⁶⁹, aceito em decorrência, na sua generalidade, do princípio da capacidade contributiva¹⁷⁰, o qual impetra que a tributação de pessoas singulares (ou físicas) não deve recair sobre os rendimentos mínimos necessários à sobrevivência.¹⁷¹

Nuno de Sá Gomes é pontual ao esclarecer que as imunidades tributárias são “desagravamentos fiscais estruturais, hierarquicamente superiores aos normais, por serem imperativos constitucionais, conformadores de elementos definidores da tributação regra.”¹⁷²

Para os doutrinadores brasileiros, as imunidades estão relacionadas ao exercício de competência tributária.¹⁷³

Deparamo-nos com a similitude dos benefícios fiscais e as imunidades tributárias, pois ambos decorrem da aplicação de idênticos princípios constitucionais. Contudo, as finalidades socioeconômicas de alguns desagravamentos fazem com que estes tenham consagração constitucional, salvaguardando de alterações do legislador ordinário.¹⁷⁴

¹⁶⁷BORGES, José Souto Maior. **Isenções tributárias...** p. 179.

¹⁶⁸BUJANDA Sáinz de. **Teoria Jurídica de la...** p. 446 e 447

¹⁶⁹Sobre o tema o já citado TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro**, 1993; e na doutrina portuguesa MIRANDA, Jorge. **Manual de Direito Constitucional**. Tomo IV. Direitos Fundamentais. Coimbra: Coimbra Editora, 2014.

¹⁷⁰MOSCHETTI, Francesco. **El Principio de Capacidad Contributiva**, Tradução Espanhol, Instituto Estudios Fiscales, Madrid, 1980, p. 269.

¹⁷¹GOMES, Nuno de Sá. **Teoria Geral dos Benefícios...** p. 110 e ss.

¹⁷²GOMES, Nuno de Sá. **Teoria Geral dos Benefícios...** p. 115.

¹⁷³Entre eles Paulo de Barros Carvalho, Misabel de Abreu Machado Derzi e Roque Antonio Carrazza. Contrariamente a esta posição Betina Grupenmacher. GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Das Exonerações Tributárias...** p. 9-94.

¹⁷⁴FREIRE, Maria Paula Vaz. **Nascimento, Modificação e Extinção...** p.24.

Portanto, imunidades tributárias são estabelecidas quando há casos de subtração da norma fundamental ao âmbito do poder tributário exercido ao abrigo das disposições constitucionais em contrapartida aos benefícios fiscais que implicam o exercício desse poder.

As chamadas imunidades genéricas estão entre as limitações constitucionais ao exercício de competência tributária, pois impedem que todos os impostos previstos num sistema constitucional incidam sobre os fatos e pessoas nela referidas. As imunidades específicas, por sua vez, são regras previstas e descritas na “disciplina constitucional específica de alguns impostos que impedem a incidência de cada um deles.”¹⁷⁵

Cabe novamente mencionar a lição de Souto Maior Borges: “a imunidade é vedação, uma negativa, uma inibição para o exercício de competência tributária. Ao imunizar, a Constituição proíbe que se estenda o âmbito de validade da própria lei tributária sobre as pessoas ou bens imunes.”¹⁷⁶

De novo, vemos a ideia de que benefícios fiscais, apesar de tutelarem interesses públicos relevantes, possuem fundamento constitucional mais tênue, do que o de outros desagrvamentos, e tal qual as imunidades, diferindo nas finalidades perseguidas.

Na doutrina brasileira, podemos encontrar teses no sentido de que as normas de imunidade são vedatórias da incidência com *status* constitucional, justificando tal entendimento “a partir da admissão de que as normas que veiculam imunidades, ao fazê-lo, determinam que os acontecimentos de alguns fatos são de todo suficientes para desencadear o fenômeno da incidência, pela só circunstância de terem sido postos a salvo da regra impositiva.”¹⁷⁷

A doutrina mais balizada, porém, não admite, sejam as imunidades hipóteses de não incidência previstas no texto constitucional, porque entendem ser uma definição pela negativa, e por estarem relacionadas exclusivamente à competência tributária, no sentido de que, ao atribuir às pessoas políticas de direito público, o legislador constituinte fez parcialmente, ou seja,

¹⁷⁵CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**... p. 236.

¹⁷⁶BORGES, José Souto Maior. **Isenções tributárias**... p. 219.

¹⁷⁷A autora complementa “o que se defende é que as imunidades operam, em relação às normas impositivas, a consequência da não incidência, ou seja a ocorrência de um dado fato, ainda que corresponda rigorosamente à descrição daquele hipoteticamente previsto em lei, não terá a aptidão de desencadear a incidência da norma, pois a regra de imunidade, naquela dada situação, vedou-a expressamente, ou seja, é possível, segundo entendemos, nas hipóteses de imunidade, que certos fatos se subsumam à hipótese de incidência e, ainda assim, não desencadeiem o nascimento da relação jurídica tributária, isto por expressa vedação constitucional.” GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Das Exonerações Tributárias**... p. 9-94

permitiu a instituição dos tributos, afora das hipóteses de imunidade, restringindo a competência em relação às situações previstas nas normas imunitórias.¹⁷⁸

Percebemos que o fenômeno da imunidade está intimamente ligado à competência tributária, onde concordamos com a doutrina que entende tratar-se de uma regra de incompetência.

2.2.4 Não Incidência

Pontes de Miranda, com extrema relevância ao tema, explica o que chamou de coloração do suporte fático:

“Com incidência da regra jurídica, o suporte fático, colorido por ela (=juridicizado), entra no mundo jurídico. A técnica do direito tem como um dos seus expedientes fundamentais, e o primeiro de todos, esse, que é o de distinguir, no mundo dos fatos, os fatos que não interessam ao direito e os fatos jurídicos, que forma o mundo jurídico; donde dizer-se que, com a incidência da regra jurídica sobre o suporte fático, esse entra no mundo jurídico.”¹⁷⁹

No caso brasileiro, a CF define de antemão as hipóteses de incidência dos tributos, ou seja, de maneira abstrata descreveu fatos que, se praticados e quando práticos, ensejam a incidência da regra jurídica.¹⁸⁰

Sendo incidência a concretização do fato previsto em lei como gerador do tributo, e que traz como resultado o nascimento de um crédito do tributo, a não incidência exprime a situação contrária, consistindo em não ocorrência do fato gerador.

A incidência ocorre toda vez que um fato juridicamente relevante para o direito fiscal/tributário acontece no mundo dos fenômenos, subsumindo-se à norma padrão de incidência.

¹⁷⁸Podemos exemplificar Paulo de Barros Carvalho, que entende que as regras de imunidade são regras de estrutura que definem positiva e negativamente as competências das pessoas políticas. CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário...** p. 236 e ss. Roque Antonio Carrazza aduz que a imunidade auxilia na demarcação da competência, fixando a incompetência das entidades tributantes para onerar com tributos certas pessoas, inserindo no plano das regras negativas de competência. CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional...** p. 699 e ss.

¹⁷⁹MIRANDA, Pontes de. **Tratado de Direito Privado: Parte Geral.** Tomo I, Rio de Janeiro, Borsoi, 1954, p. 74.

¹⁸⁰BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito...** p. 294.

Por outro lado, quanto à não incidência, opera-se na situação diametralmente oposta, quando o fato prático não corresponde à descrição hipotética da norma ou quando ainda não ocorreu.¹⁸¹ Ou seja, a situação em que um tributo não é devido por não ter ocorrido o respectivo fato gerador.

No universo jurídico de hipóteses de não incidência de fato e de hipóteses de não incidência de direito, é possível reconhecer a existência das imunidades e isenções, como leciona Sacha Calmon Navarro Coêlho: “a imunidade e a isenção decorrem de dispositivos legais expressos, e não incidência é uma dedução lógica.”¹⁸²

Por estarem estabelecidas em nível infraconstitucional, impedem a incidência e consequentemente o nascimento da relação jurídica tributária.¹⁸³

Entre a doutrina portuguesa, Américo Fernando Brás Carlos delimita a não incidência ao distinguir os fatos geradores do imposto que exclusivamente se encontram tipificados na norma que constituem a incidência do imposto, dos fatos que não estão sujeitos a imposto, apesar da sua relevância econômica, mas se encontram fora do universo fechado.¹⁸⁴

Nesse sentido, o Prof. Soares Martinez escreve “as normas de incidência podem ter caráter também negativo, quando determinam isenções de imposto, redução de imposto, benefício fiscais vários, se que traduzem em isenções, reduções, ou adiamentos da prestação tributária.”¹⁸⁵

Assim, temos que a não incidência de fato verifica-se quando o fato jurídico não ocorreu, o quando, embora materialmente ocorrido, não é apto a desencadear o fenômeno da incidência, por não corresponder rigorosamente à previsão hipotética da lei.

¹⁸¹GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Das Exonerações Tributárias...** p. 9-94

¹⁸²COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria Geral do Tributo...** p. 218-219.

¹⁸³Ao explicar isenção, Sacha Calmon Navarro Coelho ensina que “a imunidade e a isenção são, existem, vêm de entes legais positivos. A não incidência natural ou pura como tal inexistência é um não ser. A imunidade e a isenção são técnicas legislativas, a não incidência natural ou pura é a interferência lógica a que se chega por contraste, o que não é o ser é o não ser. A imunidade e a isenção são declarações de vontade do legislador, cuja função é delimitar negativamente o fato jurídico *ex lege*. A não incidência é um efeito. É tudo o que não é. (...) existem previsões expressas de intributabilidade, o que não ocorre com a não incidência, categoria lógica. O fenômeno da não incidência projeta consequências nítidas, no plano prático. (...) A operação isenta como a imune, entram na conta-corrente com valor-zero, tanto na coluna dos créditos, tanto na coluna dos débitos. Se não há incidência em operação imune ou isenta, imposto a pagar não há, nem tampouco o crédito que seria decorrente desse pagamento efetivo ou potencial (o verso e o reverso da medalha).” COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria Geral do Tributo...** p. 218-219

¹⁸⁴CARLOS, Américo Fernando Bras. **Impostos: Teoria Geral...** p. 70 e ss.

¹⁸⁵MARTINEZ, Pedro Soares. **Direito Fiscal...** p. 126.

Em seus estudos, Alberto Xavier, ao explicar a distinção entre benefícios fiscais e não incidência, lecionou que “isenção assume valor constitutivo de uma situação jurídica complexa, a do contribuinte isento, e que é inteiramente distinta da do não contribuinte.”¹⁸⁶

Refletindo tal questão de forma nítida quando presentes as isenções temporárias, e quanto ao fato impeditivo que reside no dever da Administração de conhecer os elementos negativos do tipo. Assim, a não incidência corresponde “a não verificação de um elemento positivo do tipo legal do facto tributário.”¹⁸⁷

Situações que, então, se distinguem dos benefícios fiscais, na forma de redação das normas jurídicas que os estabelecem, pelos critérios materiais de distinção privilegiados dos fins prosseguidos pelas ditas normas.¹⁸⁸

Para o doutrinador espanhol Sáinz de Bujanda, tais normas têm importante função interpretativa, pois esclarecem o âmbito de sujeição do imposto, apesar de destituídas de eficácia constitutiva, porque delas não decorrem direitos ou deveres tributários.¹⁸⁹

Podemos observar que diferem os entendimentos sobre a forma de distinção entre isenção e não sujeição, e por consequência dos critérios que permitem distinguir a não sujeição das situações de benefício fiscal, mas sendo pacífico a aceitação que se trata de realidade distinta.

O ordenamento jurídico português consagra alguns desses fatos, com normas expressas de não incidência, designadas por delimitações negativas expressas de incidência¹⁹⁰, exemplo é o artigo 12º do Código do Imposto de Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS), no qual se refere “o IRS não incide...”.

Importa notar que o EBF em seu artigo 4º, n. 1º e 2º¹⁹¹ não caracteriza esses tipos de norma como equivalentes às normas de isenção, pois expressamente designa como “1 – Não são benefícios fiscais as situações de não sujeição tributária.”

Com isso, as hipóteses de não incidência, expressamente contempladas pela lei portuguesa, distinguem-se dos benefícios fiscais, os quais pressupõem justamente uma situação de incidência.

¹⁸⁶XAVIER, Alberto. **Manual de Direito Fiscal...** p. 282.

¹⁸⁷XAVIER, Alberto. **Manual de Direito Fiscal...** p. 283.

¹⁸⁸FREIRE, Maria Paula Vaz. **Nascimento, Modificação e Extinção...** p. 29.

¹⁸⁹BUJANDA, Sáinz de. **Teoria Jurídica...** p. 428.

¹⁹⁰FREIRE, Maria Paula Vaz. **Nascimento, Modificação e Extinção...** p. 65

¹⁹¹Art. 4º, n. 2 EBF: Para efeitos do disposto no número anterior, consideram-se, genericamente, não sujeições tributárias as medidas fiscais estruturais de carácter normativo que estabelecem delimitações negativas expressas de incidência.

Assumindo relevância no plano fiscal, as hipóteses previstas na lei, em que as demais situações nas quais há silêncio da lei, na verdade é no sentido de afastar a tributação, e não uma lacuna na lei.¹⁹²

Nas palavras de Paula Vaz Freire:

“Qualificar as exclusões tributárias como normas negativas de incidência, e não como desagravamentos estruturais, pois só se pode desagravar aquilo que é tributado e as situações contempladas pelas normas de exclusão encontram-se logicamente, fora do âmbito da tributação. Quanto à norma de benefício fiscal esta não é uma norma de incidência negativa, mas sim uma norma que, tendo por base um preceito de incidência, qualifica de forma especial os pressupostos nela definidos, fazendo com que a obrigação tributária normal não nasça.”¹⁹³

Em sentido contrário, temos posicionamento da doutrina de Alfredo Augusto Becker¹⁹⁴ e Souto Borges¹⁹⁵, que acreditam haver semelhança nesses institutos por entenderem que isenções são tipos de benefícios fiscais.

Deve-se pontuar a existência de teorias no sentido de que o fenômeno da imunidade está ligado à regra que impede o fenômeno da incidência, e explicam que “ocorrendo o fato descrito na Constituição, como desencadeador da obrigação tributária, a norma que usualmente incide deixará de incidir na hipótese de imunidade.”¹⁹⁶

Finalizando, os benefícios fiscais têm por objeto situações abrangidas pelo campo da incidência do imposto, ou seja, hipóteses geradoras do fato tributário, o qual não ocorre por força normativa especial ante a pressupostos que a determinam.

2.2.5 Renúncia ao Crédito Tributário

A renúncia de receitas estaduais é estudada com profundidade no Direito Financeiro, na sede própria da despesa fiscal, posto que encerra, estruturalmente, a perda voluntária de um direito de crédito.¹⁹⁷

¹⁹²Decorre desse entendimento a aplicação dos princípios da legalidade, da tipicidade e a reserva da lei. GOMES, Nuno de Sá. **Teoria Geral dos Benefícios...** p. 113 e ss.

¹⁹³FREIRE, Maria Paula Vaz. **Nascimento, Modificação e Extinção...** p 35.

¹⁹⁴BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito...** p. 277.

¹⁹⁵BORGES, José Souto Maior. **Isenções Tributárias...** p. 197.

¹⁹⁶GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Das Exonerações Tributárias...** p. 9-94

¹⁹⁷MARTINS, Guilherme W. d'Oliveira. **A Despesa Fiscal e o Orçamento do Estado no ordenamento jurídico português**, Coimbra: Almedina, 2004, p. 43 e ss.

Isso porque receita fiscal, em linhas gerais, representa a totalidade das receitas tributárias a que o Estado renuncia, em nome de opções políticas.¹⁹⁸

Em alguns casos, basta a manifestação unilateral, independentemente do consentimento do beneficiando, ou por meio de manifestação bilateral, com o consentimento do beneficiado.¹⁹⁹

Essa perda voluntária tem por causa negocial, qual seja, a relação jurídica do Contribuinte e do Estado, reportando à função econômico-social do tipo do negócio jurídico em análise.²⁰⁰ Podendo ser uma renúncia abdicativa ou atributiva. A primeira quando não configura uma atribuição patrimonial direta ao devedor, operando *ex nunc*, com eficácia real. A segunda quando, inversamente, configure uma atribuição patrimonial direta ao devedor, operando *ex tunc*, com eficácia obrigacional.²⁰¹

Diogo Freitas do Amaral enuncia que renúncia “consiste no acto pelo qual um órgão da Administração se despoja da titularidade de um direito legalmente disponível.”²⁰²

Sendo a obrigação tributária uma obrigação *ex lege*²⁰³, bastaria a verificação do fato tributário para definição dos direitos e obrigações próprios da relação jurídica tributária.²⁰⁴ Ocorre que por serem criados unilateralmente pelo Estado, englobam uma situação meramente potestativa, fundamentando o poder público de exigir de outrem algum comportamento.²⁰⁵

As renúncias a créditos dizem respeito às situações em que o Estado aceita a não remuneração de capitais públicos aplicados em empresas, ou renuncia a receber participações em lucros que lhe eram devidas, ou, ainda, permite o não cumprimento de obrigações legais pelos subvencionados.²⁰⁶

Eduardo Paz Ferreira explica que as subvenções traduzem, de um ponto de vista substancial, uma transferência de fundos por meio da abstenção de tributar.²⁰⁷

Sendo Portugal membro da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE)²⁰⁸, para o referido autor, o estudo elaborado pela dita organização entende

¹⁹⁸MARTINS, Guilherme W. d'Oliveira. **A Despesa Fiscal e...** p. 43 e ss

¹⁹⁹MARTINS, Guilherme W. d'Oliveira. **A Despesa Fiscal e...** p. 43 e ss.

²⁰⁰MARTINS, Guilherme W. d'Oliveira. **Os Benefícios Fiscais...** p. 44

²⁰¹MARTINS, Guilherme W. d'Oliveira. **Os Benefícios Fiscais...** p. 44-45.

²⁰²AMARAL, Diogo Freitas do. **Curso de Direito Administrativo**, Vol. II, Coimbra: Almedina, 2001, p. 261.

²⁰³XAVIER, Alberto. **Manual de Direito Fiscal...**p. 247 e SANCHES, José Luís Saldanha. **Manual de Direito Fiscal...** p. 105-107.

²⁰⁴PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas. **Fiscalidade...** p. 271 e ss.

²⁰⁵MARTINS, Guilherme W. d'Oliveira. **Os Benefícios Fiscais...** p. 45.

²⁰⁶FERREIRA, Eduardo Paz. **O controlo das subvenções...** p. 25.

²⁰⁷FERREIRA, Eduardo Paz. **O controlo das subvenções...** p. 26.

que podem constituir em desagravamentos fiscais (rendimentos ou parte destes não compreendidos na incidência do imposto, ou compreendidos, mas isentos); reduções fiscais (somadas deduzidas do rendimento bruto para chegar ao rendimento coletável; créditos de imposto (somadas subtraídas ao imposto devido) ou desagravamentos especiais de taxa (taxa reduzida de imposto a favor de certos grupos ou atividades.)²⁰⁹. Podendo, ainda, existir outras formas²¹⁰ normalmente convencionadas na legislação tributária portuguesa.

Quanto aos benefícios fiscais, como dão corpo às medidas gratuitas de financiamento, não há qualquer tipo de transferência monetária, mas sim virtual, representada pela renúncia estadual acima referenciada e quantificada como despesa fiscal.

Destarte nem sempre a criação de benefícios fiscais implica a renúncia a receitas tributárias por dois pontos de vista: do qualitativo podem não resultar em determinada situação de uma mera derrogação à capacidade contributiva e, com isso, redução do *quantum* da obrigação tributária, por via da renúncia a créditos tributários estaduais, e do ponto de vista quantitativo mesmo os benefícios fiscais que impliquem a derrogação dificilmente encerram montantes similares à despesa fiscal.

Por conseguinte, a renúncia do crédito tributário verifica-se quando o Estado declara extinta ou não constituída certas relações jurídico-tributárias, mesmo quando verificado o fato tributário previsto na lei tributária.

É uma renúncia ao exercício de competência tributária, consubstanciada no instituto da remissão da dívida fiscal, desde que autorizada por lei.²¹¹

A necessidade de autorização por lei decorre do princípio da indisponibilidade de todos os créditos tributários do Estado, sendo um dos corolários do princípio da legalidade.²¹²

Em favor a esse entendimento, Nuno Sá Gomes defendeu:

“Sendo inconstitucional a atribuição de poderes discricionários à Administração Fiscal para conceder benefícios fiscais previstos em lei, por maioria de razão pode defender-se ainda que a renúncia aos impostos de que é devedor o contribuinte, não autorizada por lei, além de ilegal é também inconstitucional,

²⁰⁸Sobre OCDE e questões envolvendo a fiscalidade a nível internacional, por todos XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional**, Coimbra, Almedina, 2ª ed. Atualizada, 2016.

²⁰⁹FERREIRA, Eduardo Paz. **O controlo das subvenções**.. p. 30 e s

²¹⁰Dedução à coleta, taxas liberatórias, restituições ou reembolsos, etc.

²¹¹MARTINEZ, Pedro Soares. **Direito Fiscal**...p. 278 e ss.

²¹²FREIRE, Maria Paula Vaz. **Nascimento, Modificação e Extinção**... p. 37

por violadora do princípio da igualdade, para além de favorecer o surgimento de situações menos claras, qualificáveis como de corrupção.”²¹³

Mas nem sobre esse ponto as figuras de renúncia ao crédito tributário e benefício fiscal se assemelham, posto que o último pressupõe necessariamente o exercício tributário.

2.3 ELEMENTOS CARACTERIZADORES DO CONCEITO E DA NATUREZA DOS BENEFÍCIOS FISCAIS

Pela construção do conceito de benefícios fiscais, conseguimos observar elementos que distinguem esse instituto quais sejam:

- a) O efeito desagravatório excepcional das normas que atribuem o benefício, em contrapartida ao efeito das normas que preveem o imposto.
- b) A necessidade de verificação do fato tributário, posto que o benefício fiscal se verifica no campo da incidência do imposto.
- c) A existência de duas normas, uma de tributação e outra de desoneração.
- d) O nascimento de um direito subjetivo, ou seja, o direito ao benefício fiscal.
- e) A finalidade ou o interesse jurídico protegido pela norma desagravadora, seja econômico, social, cultura ou político.
- f) O aparecimento das despesas fiscais, já que resultam na realização pelo Estado de despesas passivas, e a eliminação ou redução do custo fiscal sobre o sujeito passivo por força da imposição do imposto.²¹⁴

Assim, as normas que presidem à criação dos benefícios fiscais e que legitimam a sua concessão são *juridicamente* especiais, porque se incluem na categoria das normas de isenção, e *factualmente* excepcionais, porque estão fundamentadas em interesses públicos extrafiscais constitucionalmente relevantes.²¹⁵

José Luís Saldanha Sanches explica a quebra do núcleo essencial da tributação, que passa “através da distinção entre normas fiscais norteadoras do princípio da capacidade contributiva e normas fiscais norteadas para outros fins, que podemos distinguir entre isenção e não tributação.”²¹⁶

²¹³GOMES, Nuno de Sá. **Teoria Geral dos Benefícios** ... p. 122.

²¹⁴FREIRE, Maria Paula Vaz. **Nascimento, Modificação e Extinção**... p. 16.

²¹⁵MARTINS, Guilherme Waldemar d'Oliveira. **Os Benefícios Fiscais**... p.76 e ss.

²¹⁶SANCHES, J. L. Saldanha. **Manual de Direito Fiscal**... p 175.

Verifica-se no conceito que, apesar de haver verificado o fato tributário, a obrigação tributária não nasce, ou então nasce, mas não com seu conteúdo normal, sendo de caráter excepcional, objetivando a tutela de interesse público extrafiscal relevante.

Assim, a teoria jurídica dos benefícios fiscais pode ser considerada como o reverso da teoria do imposto e com isso balizada em fundamentos e princípios distintos à tributação.

A determinação da natureza jurídica dos benefícios fiscais constitui controversa. Isso porque os prismas são distintos, alguns entendem benefícios fiscais, como favorecimentos de caráter aleatório, outros como manifestações de conteúdo negativo²¹⁷ do poder tributário²¹⁸, ou as situações jurídicas subjetivas deles decorrentes²¹⁹, e ainda aqueles que entendem que a natureza deve ser explicada atendendo à natureza dos mecanismos normativos²²⁰ que os estabelecem.²²¹

Nesse sentido, os benefícios fiscais, como isenções, conforme exposto, podem manter a característica de privilégios tributários, porque protegem interesses privados e violam os princípios da igualdade tributária e, por isso, seriam inconstitucionais, mas à luz dos modernos sistemas tributários esse conceito estático e puramente formal é inaceitável.

É notório que os benefícios fiscais são derrogações dos princípios constitucionais, como veremos no decorrer do segundo capítulo, mas não são operados de forma aleatória e, sim, por base nos preceitos de justiça e de tutela do interesse público, sendo estes os fundamentos de legitimação dos benefícios fiscais, os quais, em tese, não podem ser considerados inconstitucionais.

²¹⁷Autores utilizam da expressão “favores fiscais” vinculando-se na ideia de que os desagrvamentos fiscais se traduzem em situações de favorecimento ou vantagem patrimonial. Utilizada até como sinônimo de benefícios fiscais pelos autores portugueses Alberto Xavier e Sousa Franco, na obra **EBF, Esboço de um Projecto...** p. 18 e ss.

²¹⁸Gilberto Ulhôa Canto e Bruno Ribeiro Morais, Geraldo Ataliba citados por Nuno Sá Gomes em **Teoria Geral dos Benefícios Fiscais...** p. 58 e ss.

²¹⁹Para explicar a natureza dos benefícios fiscais, autores configuram como direitos subjetivos, sendo esse o elemento caracterizador essencial para definir as isenções subjetivas e temporárias. Tal teoria tem sido defendida por Sáinz de Bujanda em **Teoria Jurídica...** p. 452 e ss. Na doutrina portuguesa, maioria, tem se pronunciado no sentido de considerar os benefícios fiscais como direitos subjetivos, assim ao direito do titular do benefício, terá que corresponder um dever jurídico do sujeito ativo da relação jurídica de benefício, o qual tem, como conteúdo principal, não pagar total ou parcialmente o imposto e não exigir o pagamento, ou não fazer a exigência durante um período de tempo, sendo acolhida tal orientação pelo EBF, nos artigos 12º e 13º, nesse sentido XAVIER, Alberto. **Manual de Direito Fiscal...** p. 294 e ss; GOMES, Nuno de Sá. **Teoria Geral dos Benefícios...** p. 219 e ss.

²²⁰José Souto Maior Borges é um dos doutrinadores que entende que “a norma que isenta, estabelecendo um regime tributário especial para certa classe de casos e pessoas, constitui uma exceção à regra da generalidade da tributação.” BORGES, José Souto Maior. **Isenções...**p. 107..

²²¹FREIRE, Maria Paula Vaz. **Nascimento, Modificação e Extinção...** p. 42 e ss.

Os benefícios fiscais também têm sido entendidos como normas excepcionais, uma vez que se baseiam em princípios e interesses distintos da tributação.²²² Cumpre mencionar que “a exceção é necessariamente de âmbito mais restrito que a regra, e contraria a valoração ínsita nesta, para prosseguir finalidades particulares.”²²³ Desse modo, as normas de benefício se aplicam a um número restrito de situações, apresentando finalidades e fundamentos distintos da tributação-regra.

Verifica-se claramente essa concepção de normas excepcional pelo disposto no artigo 2º, nº 1 do EBF ao considerar os desagravamento fiscais como “medidas de carácter excepcional,” reforçado pelo artigo 9º do mesmo códex.

Pode, ainda, nos casos de verificação do fato tributário, como gerador da obrigação tributária, os benefícios fiscais funcionarem como uma dispensa legal do pagamento do débito decorrente da obrigação tributária.²²⁴

Utilizando os ensinamentos da teoria da relação jurídica-tributária²²⁵, podemos conduzir a consideração de que os benefícios fiscais são uma relação jurídica complexa, posto que a isenção implica multiplicidade de vínculos jurídicos.²²⁶

A norma tributária não se limita a prever o fato tributário, podendo prever outro, cuja verificação faz paralisar a eficácia daquele, ou seja, a isenção não produz efeito apenas no plano da relação jurídica do imposto, não alterando tão somente o dever de pagar e direito a exigir o imposto, mas implica a constituição de uma situação jurídica complexa, por parte do seu beneficiário, que pode ficar vinculado a deveres jurídicos acessórios.²²⁷

Este entendimento, de benefício fiscal como fato impeditivo do nascimento da obrigação tributária, é defendido por Alberto Xavier que explica: “a isenção tem a natureza jurídica de um facto impeditivo autónomo e originário.”²²⁸

²²²GOMES, Nuno Sá. **Teoria Geral dos Benefícios**... p. 81.

²²³ASCENÇÃO, Oliveira. **O Direito: Introdução e Teoria Geral**. 3ª Ed., Lisboa, 1984, 81.

²²⁴BORGES, José Souto Maior. **Isenções**... p. 135.

²²⁵Construção teórica mencionada por Maria Paula Vaz Freire, com base na doutrina tributária alemã e italiana, principalmente o autor italiano Giannini, que explica “a relação jurídico tributária tem um conteúdo complexo, porquanto dela derivam, por um lado, poderes, direitos e obrigações para a autoridade financeira, assim como direitos por partes das pessoas a ela submetidas, e por outro lado, com carácter mais específico, o direito do ente público de exigir a correlativa obrigação do contribuinte de pagar a quantia correspondente ao imposto devido em cada caso.” FREIRE, Maria Paula Vaz. **Nascimento, Modificação e Extinção**... p. 60 e ss.

²²⁶BUJANDA, Fernando Sáinz de. **Hacienda Y Derecho III: Instituto de Derecho Políticos**, Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1963, p. 146.

²²⁷FREIRE, Maria Paula Vaz. **Nascimento, Modificação e Extinção**... p.62

²²⁸XAVIER, Alberto. **Manual de Direito Fiscal**... p. 282.

Nesse mesmo sentido, tendo como fundamento adicional a extrafiscalidade, Nuno Sá Gomes define os benefícios fiscais como “factos complexos impeditivos do nascimento da obrigação tributária com o seu conteúdo normal que cabem na tributação-regra, com natureza excepcional, traduzido na tutela de interesses públicos constitucionalmente relevantes, superior ao da própria tributação que impedem.”²²⁹

O fundamento extrafiscal tem sua raiz na tutela dos interesses públicos constitucionalmente reconhecidos e superiores aos interesses em que se pautam a tributação-regra.

Como bem sintetiza Paula Vaz Freire:

“É possível concluir que os benefícios fiscais assumem a natureza de normas especiais, que operam uma qualificação de pressupostos definidos pela norma de incidência tributária, procurando ajustá-los a circunstâncias particulares, sem contrariar as valorações ínsitas a estas normas. Essa qualificação faz com que não se produza o facto tributário, o facto gerador da obrigação tributária, originando, em vez dele, a verificação do facto beneficiado e do qual resulta o surgimento da relação jurídica de benefício fiscal, cujo conteúdo se traduz num complexo de direitos e deveres de onde ressalta o direito subjetivo ao benefício”.²³⁰

Acedemos esse posicionamento concluindo em suma que os benefícios fiscais têm natureza de normas especiais de qualificação dos pressupostos tributários, previstos pela norma de incidência, originando a verificação do fato beneficiado, enquanto fato gerador da relação jurídica tributária, com fundamento constitucional, baseado no interesse público relevante, e por isso devem ser analisadas tanto a sua admissibilidade quanto a sua compatibilidade, quando da sua concessão, com os princípios e normas constitucionais e, no caso de colisão com estes, a sua justificação.

2.4 DA CLASSIFICAÇÃO, DA MODIFICAÇÃO E DA EXTINÇÃO DOS BENEFÍCIOS FISCAIS

Cada sistema fiscal adota, individualmente, mecanismos de desoneração da carga tributária, e as diferentes formas de benefícios fiscais concedidos pelos vários ordenamentos

²²⁹GOMES, Nuno de Sá. **Teoria Geral dos Benefícios...** p. 77 e ss.

²³⁰FREIRE, Maria Paula Vaz. **Nascimento, Modificação e Extinção...** p. 65

guardam similitudes entre si, mas assumem, igualmente, características distintas posto não haver definição universalmente concebida e aceita para eles.

A tipologia dos benefícios fiscais pode ser feita de acordo com o seu caráter comum a todos os impostos ou específicos de alguns deles.

A respeito, cumpre-nos separar os benefícios fiscais estáticos, ou *stricto sensu*, dos benefícios fiscais dinâmicos, incentivos ou estímulos fiscais.

Os primeiros, como José Casalta Nabais afirma, são “a situações que, ou porque já se verificaram, ou porque, ainda que não se tenham verificado, não visam, ao menos directamente, incentivar ou estimular, mas tão-só beneficiar por superiores razões de política geral de defesa, externa, econômica, social, cultural ou religiosa, etc.”²³¹

Os segundos, por outro lado, incentivam determinadas atividades, estabelecendo, para o efeito, uma relação entre as vantagens atribuídas e as atividades estimuladas.

Nos benefícios fiscais em sentido estrito, a causa do benefício é a situação ou a atividade em si mesma, já nos incentivos a causa encontra-se estritamente vinculada à adoção futura do comportamento beneficiado ou da atividade fomentada.²³²

Embora, à primeira vista, os benefícios fiscais configurem-se todos como despesas fiscais, justamente porque incentivam ou estimulam atividades, e aumentam as receitas fiscais no futuro, por ter suporte no resultado econômico das atividades, na realidade, a rigor, estamos perante despesas fiscais impróprias ou aparentes, pois são produtivas de receitas futuras.²³³

Decorre daqui a crítica geral, por nós acompanhada, a respeito da “indústria dos benefícios fiscais,”²³⁴ posto que esses benefícios fiscais apresentam-se como puras despesas fiscais que privilegiam certos grupos mais influentes, realizando redistribuição de riqueza de forma invertida²³⁵ e não extensível a todos, perdendo sua característica de verdadeiros incentivos fiscais.

²³¹NABAIS, José Casalta. **Introdução ao Direito Fiscal das Empresas**. 2ª Ed., Coimbra: Almedina, 2015, p. 156.

²³²O autor ressalta a existência de uma contrapartida, em sede fiscal, das diversas contribuições que os beneficiados, sejam eles contribuintes singulares ou coletivos, realizam em sede econômica e social em favor da sociedade, entre elas aumento das receitas fiscais. NABAIS, José Casalta. **Introdução ao Direito...** p. 157.

²³³MARTINS, Guilherme Waldemar d'Oliveira. **Os Benefícios Fiscais...**p. 93 e ss.

²³⁴NABAIS, José Casalta. **Introdução ao Direito...** p. 158, e BASTO, José Guilherme Xavier de. **Tópicos para uma Reforma** p. 8-17.

²³⁵NABAIS, José Casalta. **Introdução ao Direito...** p. 160..

Importa essa distinção em virtude de as implicações decorrentes, posto serem os incentivos fiscais, os benefícios fiscais que mais se afastam da “armadura jurídico-constitucional própria do direito fiscal.”²³⁶

No ordenamento jurídico brasileiro, os benefícios fiscais e os incentivos fiscais são os que desoneram total ou parcialmente o sujeito passivo do pagamento do tributo.²³⁷

Na categoria de incentivos ou benefícios fiscais, encontramos as exonerações tributárias de qualquer natureza, tais como isenções, créditos presumidos, reduções da base de cálculo e alíquota, diferimentos²³⁸, os quais buscam estimular determinada atividade ou indivíduo, são usualmente atreladas a uma contrapartida.²³⁹

São assim qualificadas, segundo Roque Antonio Carrazza, “aquelas situações em que a autoridade fazendária, com fundamento em lei ou contrato, desonera o sujeito passivo do pagamento do tributo, integral ou parcialmente, desde que este cumpra determinadas condições ou realize certos investimentos.”²⁴⁰

Os benefícios fiscais podem ser automáticos ou dependentes de reconhecimento, por ato administrativo ou por contrato²⁴¹. Importa desde já esclarecer que o reconhecimento não é a fonte do benefício e, sim, uma condição legal para o desfrute deste.

²³⁶NABAIS, José Casalta. **Estudos de Direito Fiscal**...p. 137

²³⁷GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Das Exonerações Tributárias**... p. 9-94.

²³⁸Diferimento é uma técnica adotada pelas administrações fazendárias em que se posterga o momento do pagamento do tributo devido em determinada operação para etapa seguinte, ocorre que, ao se diferir no tempo o momento para pagamento do imposto, uma das etapas fica desonerada do respectivo tributo e, como consequência, a etapa seguinte passa a ser devedora dos valores decorrentes da operação que realizou e bem assim do imposto devido na etapa anterior, se não houvesse diferimento. Em relação ao contribuinte exonerado do imposto, não podemos negar que há um benefício fiscal, posto que deixa de pagar o tributo que deve, por outro lado, em relação ao contribuinte da operação seguinte, há uma oneração excessiva, face ao diferimento aplicado, já que não se pode creditar o imposto que seria devido na etapa anterior, haja vista não ter sido pago, e acaba recolhendo o imposto decorrente da própria operação cumulado com o não pago. Tal técnica existe em virtude da política fiscal para fins de barateamento do custo de determinados produtos e como mecanismo de praticabilidade e eficiência na arrecadação das autoridades tributárias quando encontra dificuldade na localização do contribuinte. GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Das Exonerações Tributárias**... p. 9-94.

²³⁹No Brasil, além destes, outros mecanismos de desoneração tributária se inserem nas categorias de incentivos como benefícios fiscais. CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional**... p. 829.

²⁴⁰CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional**... p. 829. Casalta Nabais, de igual modo, equipara os benefícios aos incentivos fiscais, reconhecendo que os incentivos dependem de contrapartida. NABAIS, José Casalta. **Política Fiscal, Desenvolvimento**... p. 109.

²⁴¹Ressaltamos o entendimento de Nuno Sá Gomes de que os contratos celebrados entre os contribuintes e as entidades que concedem benefícios fiscais “não são contratos administrativos, precisamente porque não tem aqui lugar as cláusulas exorbitantes de tutela do interesse público, designadamente porque não dispõe a Administração do direito de resolução unilateral dos referidos contratos, como sucede nos benefícios contratuais nos termos do EBF.” GOMES, Nuno Sá. **Teoria Geral dos...**, p. 100.

Nesse sentido, a constituição ao direito aos benefícios fiscais coincide com a verificação dos pressupostos, no entanto, podem distinguir entre o nascimento do direito e a sua fruição.²⁴²

O reconhecimento pode ser oficioso, procedendo a Administração Fiscal à verificação no caso concreto dos pressupostos dos benefícios fiscais previsto em lei, sem que este ato seja solicitado. Inversamente, pode a lei condicionar o reconhecimento a uma manifestação de vontade do contribuinte, sendo o requerimento do beneficiado o pressuposto para atuação da Administração.²⁴³

No EBF português, o reconhecimento dos benefícios fiscais, em regra, depende da iniciativa dos interessados, segundo disposto no artigo 14º, n. 1.

Os benefícios fiscais que dependem de ato de reconhecimento são os incentivos ou estímulos fiscais, seja este ato de reconhecimento unilateral, como dito um ato administrativo, ou por meio de contrato²⁴⁴, em que o reconhecimento dos benefícios fiscais é bilateral ou contratual.²⁴⁵

Em outras palavras, dependendo da forma revestida pelo reconhecimento, este pode ser unilateral ou consensual²⁴⁶, praticados pelo ato administrativo²⁴⁷ ou de contrato fiscal, resultando ainda que o reconhecimento oficioso é unilateral, e o reconhecimento consensual, integra-se na categoria de requerimento do interessado.

Contrariamente ao que se verifica em Portugal, onde os benefícios fiscais contratuais são atualmente mais frequentes e comuns, no Brasil, os contratos fiscais são esporádicos prevalecendo as hipóteses de incentivos fiscais decorrentes de lei.²⁴⁸

²⁴²FREIRE, Maria Paula Vaz. **Nascimento, Modificação e Extinção...** p. 110.

²⁴³XAVIER, Alberto. **Manual de Direito Fiscal...** p. 295.

²⁴⁴Sobre o tema contratos fiscais por todos NABAIS, José Casalta. **Contratos Fiscais: Reflexões acerca da sua admissibilidade.** In: Boletim da Faculdade de Direito, Stvdia Ivrdica, Universidade de Coimbra, Coimbra Editora, 1994.

²⁴⁵NABAIS, José Casalta. **Introdução ao Direito Fiscal...** p. 156 e ss.

²⁴⁶Nas palavras de Paula Vaz Freire “o reconhecimento será consensual quando resulte de acordo entre as Administração Fiscal e os interessados, isto é, quando dependa do concurso e encontro das manifestações de vontade de ambos intervenientes.” FREIRE, Maria Paula Vaz. **Nascimento, Modificação e Extinção...** p. 111.

²⁴⁷Definindo ato administrativo, Diogo Freitas do Amaral “conduta voluntária de um órgão da Administração que, no exercício de um poder público e para a prossecução de interesses postos por lei a seu cargo, produza efeitos jurídicos no caso concreto.” AMARAL, Diogo Freitas do. **Curso de Direito Administrativo...** p. 70. Celso Antonio Bandeira de Mello no direito brasileiro define “Ato administrativo é a declaração do Estado ou de quem lhe faça as vezes, expedidas em nível inferior à lei - a título de cumpri-la - sob o regime de direito público e sujeito a controle de legitimidade pelo órgão jurisdicional.” MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo.** São Paulo: Malheiros, 11ª ed., 1999, p. 90.

²⁴⁸GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Das Exonerações Tributárias...** p. 9-94

No entanto, se em momento anterior, eram pouco adotadas, as avenças tributárias que concedem benefícios fiscais têm hoje se verificado com grande frequência, principalmente no ambiente estadual.²⁴⁹

Os contratos fiscais representam os poderes discricionários e a margem e livre decisão do Estado-administrador para prossecução das suas funções e objetivos. Em matéria fiscal, implica a atuação administrativa por meio da utilização de mecanismos acordados, denotando maior intervenção da Administração com vista a aplicação das normas tributárias.²⁵⁰

Segundo Alberto Xavier, “embora os contratos fiscais não sejam fontes imediatas de direito fiscal, por força do princípio da legalidade, têm relevância jurídica.”²⁵¹

O Estado e os particulares, nesse sentido, podem celebrar contratos em que sejam atribuídos benefícios fiscais, sejam eles tácitos ou de natureza parafiscal ou bilateral, em que os incentivos apresentam-se como propostas de contrapartidas fiscais feitas ao público, requerendo a sua adesão. Por outro lado, podem ser celebrados os contratos de atribuição de benefícios fiscais por negociação das partes, celebrados ao abrigo da margem de livre apreciação concedida pela lei à Administração Fiscal.²⁵²

No caso brasileiro, a participação do Poder Executivo no procedimento concessivo dos benefícios fiscais avoca esclarecimentos quanto ao disposto no artigo 179 do CTN, que prevê: “*a isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão.*”

²⁴⁹No ordenamento jurídico brasileiro, o contrato administrativo é regido pela Lei Federal nº 8.666/93, a qual se refere às normas geral e abstrata, e de competência da União, sendo todo e qualquer ajuste entre órgãos ou entidades da Administração Pública e particulares, em que há um acordo de vontade para a formação de vínculo e a estipulação de obrigações recíprocas. Subordinam-se ao regime do contrato administrativo, além dos órgãos da Administração direta, os fundos especiais, as autarquias, as fundações públicas, as empresas públicas, as sociedades de economia mista e demais entidades controladas, direta ou indiretamente, pela União, pelos Estados, Distrito Federal e Municípios de acordo com o art. 1º, parágrafo único. Disponível *on-line* em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8666cons.htm. Acesso em: 08 jul. 2017.

²⁵⁰Entre as relações jurídico-contratuais em que o Estado intervém, os contratos que concedem benefícios fiscais assumem a função de prosseguir o interesse público, regulados pelo regime do direito público. Sobre o tema para maior aprofundamento: ESTORNINHO, Maria João. **Réquiem pelo Contrato Administrativo**. Coimbra: Almedina, 1990.

²⁵¹Assim, a imposição constitucional de que os benefícios fiscais sejam criados por lei limita fortemente a relevância jurídica dos contratos fiscais relativos à concessão destes. MONCADA, Luís Cabral de. **Direito Económico**, p. 276 e ss; NABAIS, José Casalta. **Contratos Fiscais...** p. 131 e ss.

²⁵²FREIRE, Maria Paula Vaz. **Nascimento, Modificação e Extinção...** 120.

O dispositivo mencionado refere-se à isenção individual, e atrela o reconhecimento do benefício fiscal a um despacho da autoridade administrativa em requerimento do interessado contendo prova do preenchimento dos requisitos para a concessão deste, em que tal despacho possui natureza meramente declaratória, tem finalidade exclusiva de reconhecer administrativamente o direito ao benefício, no caso, a isenção.²⁵³

Diante disso, podemos afirmar que o despacho apenas ratifica (efetiva) o que a lei autoriza (concede), como primado da legalidade no âmbito dos benefícios fiscais.

Com relação ao momento de reconhecimento, tal ato pode anteceder a verificação dos pressupostos dos benefícios fiscais ou produzir-se posteriormente, e assim a eficácia desse ato de reconhecimento é, como a doutrina entende, declarativa, porque visa expressar, em concreto, a verificação de uma situação jurídica pré-existente.²⁵⁴

O reconhecimento de um benefício fiscal implica, ainda, análise conjugada de vários parâmetros, entre eles: o tipo de pericínio envolvido para o reconhecimento; a verificação das causas de impedimento ao reconhecimento; análise da eficácia da atribuição dos benefícios, as vicissitudes decorrentes da atribuição e a verificação da extinção do direito ao benefício fiscal.²⁵⁵

Interessa com isso identificar quem é competente para a sua atribuição, ou seja, o poder de conceder benefícios fiscais está associado ao conceito de competência tributária, que traduz a administração ou gestão de impostos.²⁵⁶

No caso português, há distinção entre impostos nacionais, regionais e locais.

Aos impostos nacionais, o exercício de competência em matéria de concessão de benefícios fiscais define-se tendo em conta o âmbito de intervenção regional e local.

Quanto aos impostos regionais o artigo 62º da Lei das Finanças das Regiões Autônomas (LFRA)²⁵⁷ prevê o critério determinante para atribuição de competência para a concessão dos

²⁵³O mesmo vale para a anistia conforme disposto no art. 182º do CTN, e para a remissão nos termos do art. 172º do CTN devendo o reconhecimento ser por despacho fundamentado. SABBAG, Eduardo de Moraes. **Limites Formais à Concessão...** p. 95

²⁵⁴GOMES, Nuno de Sá. **Teoria Geral dos Benefícios...** p. 222; FREIRE, Maria Paula Vaz. **Nascimento, Modificação e Extinção...**p.116; BUJANDA, Sáinz de. **Teoria Jurídica...**p. 461 e ss.

²⁵⁵MARTINS, Guilherme Waldemar d'Oliveira. **Os Benefícios Fiscais...**p.94.

²⁵⁶NABAIS, José Casalta. **Introdução ao Direito...** p.256-259

²⁵⁷Aprovada pela Lei nº 13/98 de 24 de fevereiro, com redação atual Lei Orgânica n.º 2/2013, de 02 de setembro, que dispõe:

Artigo 62.º Competências para a concessão de benefícios e incentivos fiscais:

1 - Em matéria de benefícios e incentivos fiscais, qualquer que seja a sua natureza e finalidade, do interesse específico e exclusivo de uma única região autónoma, as competências atribuídas na lei geral ao membro do

benefícios fiscais como o interesse específico das regiões autónomas, associado ao grau de autonomia financeira e tributária conferido pela CRP para essas regiões.²⁵⁸

No que concerne aos impostos locais, as assembleias municipais, mediante poder conferido pela Lei nº 42/98, de 6 de agosto, podem conceder benefícios fiscais relativamente aos seus impostos quando estiverem em causa o direito ao desenvolvimento.²⁵⁹

Quando consideradas as causas de impedimento ao reconhecimento dos benefícios fiscais, resulta o dever de cumprimento imputável ao sujeito passivo, como condição prévia para usufruir dos benefícios fiscais, uma medida de *self-assessment*, rudimentar, pois não tem caráter preventivo.²⁶⁰

Há também de se ter em conta o lapso de tempo, pelo caráter temporário dos benefícios fiscais.

Um benefício fiscal que abrange a maioria de contribuintes ou fatos pode abandonar a sua excepcionalidade própria e fazer parte do núcleo essencial da tributação, com base no equilíbrio geral dos mercados perfeitos.²⁶¹

Isso ocorre porque os benefícios fiscais podem tornar determinadas atividades mais atrativas, criando um lucro extra que, por sua vez, incentiva a entrada de novos produtos em um setor.

No entanto, a referida entrada de novos produtos reduz tendencialmente a margem de rentabilidade criada (descida dos preços em geral, pelo aumento da quantidade de produtos disponíveis), desaparecendo o efeito dos benefícios em perda dos produtores e a favor dos consumidores.²⁶²

Governo responsável pela área das finanças são exercidas, com respeito pelas leis e princípios gerais em vigor e no âmbito do princípio da igualdade, pelo membro do Governo Regional responsável pela área das finanças.

2 - Os benefícios ou incentivos fiscais de interesse ou âmbito nacional ou do interesse específico de mais de uma circunscrição são da competência do membro do Governo responsável pela área das finanças, ouvidos os respetivos Governos Regionais. Disponível *on-line* em: https://dre.pt/web/guest/legislacao-consolidada/-/lc/73415885/201704101244/exportPdf/normal/1/cacheLevelPage?LegislacaoConsolidada_WAR_drefrontofficepor_tlet_rp=indice Acesso em: 04 dez. 2017.

²⁵⁸ FERREIRA, Eduardo Paz. **O poder tributário das Regiões Autónomas: desenvolvimentos recentes**. In: Boletim de Ciências Económicas, XLV-A, 2002, p. 265.

²⁵⁹ Mais especificadamente em seu artigo 4º, n. 1-4. FERREIRA, Eduardo Paz. **O poder tributário das...** p. 265

²⁶⁰ MARTINS, Guilherme Waldemar d'Oliveira. **Os Benefícios Fiscais...** p. 103.

²⁶¹ MARTINS, Guilherme Waldemar d'Oliveira. **Os Benefícios Fiscais...** p.84.

²⁶² RODRIGUES, Vasco. **Análise Económica do Direito: uma introdução**. Coimbra: Almedina, 2007, p. 19.

Não raro, os incentivos fiscais assumem caráter seletivo, e assim o legislador adota um caráter temporário, concedendo maior margem de livre apreciação à administração fiscal do que os benefícios fiscais estáticos.²⁶³

Na doutrina portuguesa, podemos encontrar alguns autores que defendem a existência de uma cláusula de caducidade dos benefícios fiscais, tendo em vista a renovação e reavaliação dos pressupostos da sua criação, bem como a larga proliferação destes.²⁶⁴

Argumentam que a evidente temporalidade do benefício fiscal depende de uma cláusula de caducidade, que exija a reavaliação periódica da excepcionalidade à igualdade, própria dos benefícios fiscais.

As modificações possíveis ao direito aos benefícios fiscais podem ser qualificadas como objetivas e subjetivas, sendo as primeiras as alterações de conteúdo ou objeto desse direito, traduzindo na alteração dos direitos e deveres da relação jurídica, enquanto as segundas são alterações do sujeito titular ao direito ao benefício fiscal, ou seja, importam na transmissão de direitos ou deveres da esfera jurídica de um sujeito para ao de outro.²⁶⁵

Os benefícios têm de ser cuidadosamente administrados para que os objetivos pretendidos justifiquem a exceção que são ao regime geral da tributação.

Nesse ínterim, como já alertavam Amável Silvío da Costa e outros, podem envolver problemas de

“simplificação e uniformização sobre a matéria; coordenação entre as entidades encarregadas da administração dos benefícios; divulgação dos incentivos aos potenciais interessados; fiscalização eficaz para controlar o uso correto dos benefícios fiscais concedidos; e necessidade de quantificar o custo-benefício dos incentivos através de avaliação do seus resultados e seu confronto com as quebras de receita fiscal.”²⁶⁶

Justifica-se fazer igualmente referência aos benefícios fiscais de natureza contratual. Tratam-se de verdadeiros contratos fiscais celebrados com o Estado e para os quais são elegíveis projetos de investimento em unidades produtivas que sejam relevantes para o desenvolvimento dos setores considerados de interesse estratégico para a economia, e para a redução das

²⁶³NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental...** p. 645 e ss.

²⁶⁴MARTINS, Guilherme Waldemar d'Oliveira. **Os Benefícios Fiscais...** p.85.

²⁶⁵FREIRE, Maria Paula Vaz. **Nascimento, Modificação e Extinção...** p. 152.

²⁶⁶COSTA, Amável Sílvio da. **Benefícios Fiscais em...** p. 27.

assimetrias regionais, fomentem a criação de postos de trabalho e contribuam para impulsionar a inovação tecnológica e a investigação científica.²⁶⁷

Esse tipo de benefício fiscal encontra-se regulamentado no ordenamento jurídico português, nomeadamente, no artigo 41º do EBF, e regulamentado pelo Decreto-Lei nº 249/2009, de 23 de setembro.

No que concerne à transmissibilidade das situações jurídico-tributárias frente aos benefícios fiscais, é de entendimento comum a possibilidade de transmissão do direito aos benefícios fiscais quando o titular originário desse direito suceda outro sujeito investido em idêntica posição na relação jurídica do beneficiado.

Com rigor, não se trata apenas da transmissão do direito ao desagravamento tributário, mas igualmente da transmissão dos deveres acessórios incluídos na situação jurídica do beneficiado, desde que tais deveres não dependam de qualidades ou características especiais inerentes à pessoa do beneficiário.²⁶⁸

Assim, acolhendo a regra de indisponibilidade das relações jurídicas subjetivas, a regra em matéria de benefício fiscal será da intransmissibilidade “*inter vivos*” desses desagravamentos tributários, comportando exceções assim como ocorre no direito tributário em geral, havendo que se analisar e apurar com clareza as situações que comportam ou não hipóteses legais de transmissão do direito.²⁶⁹

Como exposto, há uma diversidade de benefícios fiscais ou técnicas de atribuição de benefícios fiscais no ordenamento jurídico português, tais como isenções totais, ou parciais, deduções à coleta, créditos fiscais presumidos, amortizações aceleradas e taxas reduzidas.²⁷⁰

Como dito, a tipologia dos benefícios pode ser feita de acordo com o seu caráter comum a todos os impostos ou específico de alguns deles. Quanto aos específicos dos impostos do rendimento, assumem especial importância, no tocante às empresas, às depreciações, e amortizações aceleradas e aos regimes especiais de dedução de prejuízos fiscais.²⁷¹

²⁶⁷MONTEIRO, Marco; PIMENTEL, Miguel. **Investir no país irmão – uma homenagem ao percurso luso-brasileiro** do Professor Alberto Xavier. In: Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier. Eduardo Paz Ferreira, Heleno Taveira Torres, Clotilde Celorico Palma (org.), Coimbra: Almedina, vol. II, 2013, p. 121-165.

²⁶⁸Em Portugal, como exemplo, temos o artigo 13º do EBF, o qual dispõe ser intransmissível o direito *inter vivos*, sendo, porém, transmissível *mortis causa*, e contemplando ainda exceções ao princípio da intransmissibilidade dos benefícios fiscais. FREIRE, Maria Paula Vaz. **Nascimento, Modificação e Extinção...** p. 159.

²⁶⁹GOMES, Nuno de Sá. **Teoria Geral dos Benefícios...** p. 246 e ss.

²⁷⁰DOURADO, Ana Paula. **Direito Fiscal: Lições...** p. 65 e ss.

²⁷¹PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas. **Fiscalidade...** p. 428 e ss.

Sutilmente, nota-se um afastamento da CRP, como constituição fiscal, no tocante ao princípio da legalidade em relação aos benefícios fiscais, que tem por causa não a situação ou atividade em si mesma, mas a adoção de comportamento beneficiado, ou exercício da atividade fomentada no futuro, o que conduz a apresentarem um caráter seletivo, ante a liberdade do legislador frente à decisão da administração tributária de concedê-los ou não.²⁷²

Impõe esclarecer, nesse rol de espécies de benefícios fiscais, aqui referidas, há quem insira as subvenções e os subsídios, entendimento do qual já antecipamos não partilhar.

Assim como Eduardo Paz Ferreira²⁷³, e Ricardo Lobo Torres²⁷⁴, entendemos que subsídios e subvenções não têm natureza tributária, porque entre vários motivos, os tributos são fontes de receitas ao passo que subvenções e subsídios são hipóteses de despesa, desembolsados pelo Estado em favor dos particulares.

Não obstante, não se caracterizem efetivamente como um desembolso financeiro, podem revestir-se de natureza de benefícios fiscais ou mesmos incentivos tributários os créditos presumidos²⁷⁵, que “são destinados a beneficiar determinado setor da economia, cuja atividade necessita de incremento segundo compreensão da autoridade fazendária, sobretudo nos tributos plurifásicos, os créditos presumidos são concedidos como consecução de sua política tributária.”²⁷⁶

²⁷²NABAIS, José Casalta. **Estudos de Direito**:... p. 1381

²⁷³Verificar nota n. 95.

²⁷⁴Segundo o autor “os privilégios financeiros que aparecem na vertente de despesa pública não são, a rigor, como já se disse, privilégios tributários. Nada obstante, podem estar compreendidos na proibição do art. 150, II, da CF 88, eis que se convertem em renúncias de receitas ou lhes servem de camuflagem e tem aptidão, quando odiosos, de ferir direitos humanos.” TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro**... p. 301.

²⁷⁵Esclarecemos que, no Brasil, os impostos são sujeitos ao princípio da não-cumulatividade, o que significa que o tributo incidente sobre a comercialização de insumos é pago quando de sua saída do respectivo estabelecimento, repercutindo economicamente sobre o preço do produto e, por essa razão, converte-se em crédito a ser abatido nas operações futuras, evitando-se o “efeito cascata” do tributo. Complementando, Grupenmacher explica “Ocorre que, por razões de política fiscal, os contribuintes destinatários dos benefícios fiscais, embora destaque no documento fiscal o valor total do tributo a ser pago, recolhem, de forma efetiva, apenas parte deste valor, pois desfrutam da autorização legal para registrar em sua escrita contábil o crédito presumido, equivalente a uma parte do valor do respectivo imposto, ou seja, não pagam integralmente o imposto devido com seus próprios recursos pois tem autorização legal para acrescer ao valor que efetivamente desembolsarão, para fins de recolhimento do imposto, crédito fictício correspondente à diferença entre o valor devido e aquele concretamente recolhido. Na hipótese em comento, a autoridade fazendária concede um subsídio ao contribuinte equivalente à diferença entre o montante por ele pago e o valor devido na operação, de modo que, ao final, aritmeticamente falando, o resultado financeiro seja o mesmo a que se teria chegado se o contribuinte houvesse pago integralmente o tributo com recursos próprios. Daí porque o valor destacado na nota para fins de creditamento na operação seguinte, correspondente ao imposto integral.” GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Das Exonerações Tributárias**... p. 9-94

²⁷⁶GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Das Exonerações Tributárias**... p. 9-94

No caso português, as deduções à matéria coletável ou ao rendimento coletável, os benefícios fiscais podem ter a forma de quantia certa ou de valor percentual a deduzir, ou ainda na forma de um cálculo alternativo mais favorável do que o regularmente aplicado.²⁷⁷

No Brasil, no tocante às reduções de alíquota e base de cálculo, também espécies de benefícios fiscais, por diversas vezes são referidas como *isenção parcial*,²⁷⁸ porém não se tratam efetivamente de isenção. Explicamos.

As reduções que se processam sem anular a alíquota ou a base de cálculo acabam por desonerar parcialmente o sujeito passivo da relação tributária, ou seja, apesar de serem benefícios fiscais, reduzem o montante a ser pago, mas não o aniquilam por completo, havendo sempre um resíduo do tributo a ser pago.

Nesse sentido, em Portugal, quando os benefícios fiscais consistem em reduções da taxa do imposto, podem apresentar configurações diferenciadas tais quais: redução de quantitativo fixo, redução variável em função de outros elementos ou limitação máxima da taxa a uma percentagem do rendimento coletável, o que apresenta uma vantagem técnica por tornar mais fácil e exata a quantificação do benefício.²⁷⁹

Como já referido no Brasil, com a *alíquota zero*, em Portugal a *taxa zero* também acontece quando as deduções são concedidas até fazerem desaparecer a matéria coletável ou a coleta, ou quando a redução da taxa total, operando como benefícios fiscais totais.

Assim, temos que os benefícios fiscais em ambos os ordenamentos podem traduzir-se numa qualificação de aspectos objetivos da norma tributária, como o elemento temporal (que delimita temporalmente a tributação normal ao estabelecerem-se benefícios fiscais temporários); o elemento espacial (retira determinadas áreas geográficas do âmbito da tributação normal); o elemento material (benefícios fiscais estabelecidos a determinados bens, atividades ou fatos); e o elemento quantitativo (benefícios fiscais atribuídos atendendo a uma diferente valoração dos

²⁷⁷FREIRE, Maria Paula Vaz. **Nascimento, Modificação e Extinção...** p. 138.

²⁷⁸Assim como ocorre com a alíquota zero, v. nota 125, a terminologia isenção parcial é incorreta e revela a tendência dos operadores do direito em equiparar institutos afins. Como alerta Sacha Calmon Navarro Coêlho, “a cada espécie deve corresponder um *status* inconfundível, definido, e por isso mesmo, com o nome está a indicar, *específico*.” COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria Geral do Tributo...** p. 227.

²⁷⁹FREIRE, Maria Paula Vaz. **Nascimento, Modificação e Extinção...** p. 139.

aspectos quantitativos do imposto, matéria coletável, coleta, taxa – no Brasil, a base de cálculo, alíquota).²⁸⁰

Em suma, da averiguação dos pressupostos definidos pela norma de incidência e notadamente qualificados pela norma desagravadora, nasce o fato beneficiado, enquanto fato constitutivo da relação jurídica dos benefícios fiscais.

Quanto à extinção dos benefícios fiscais, alguns autores têm distinguido da perda desses desagravamentos tributários o que desde já merece crítica.

Sáinz de Bujanda explica que a extinção “consiste no desaparecimento da isenção do sistema tributário,” enquanto a perda “o efeito desagravatório que a isenção prossegue deixa de produzir-se para uma determinada pessoa que ele tinha vindo a desfrutar.”²⁸¹

Mesmo posicionamento toma Souto Borges Maior, para qual, o desaparecimento de um benefício fiscal do sistema tributário, claramente implica, indiretamente, o desaparecimento da relação jurídica do benefício, assim podemos utilizar a expressão extinção dos benefícios fiscais para situações de supressão da norma, com efeito imediato, quer para os casos de extinção direta desse direito.²⁸²

De suporte, a nossa crítica Paula Vaz Freire explica: “a extinção do direito aos benefícios fiscais opera-se pela verificação do facto extintivo “*lato sensu*”, o qual pode configurar-se como um efeito da lei, ou como um facto jurídico “*stricto sensu*”, voluntário ou não voluntário.”²⁸³

Claramente, a extinção do direito ao benefício acarreta consigo a extinção de deveres acessórios conexos, posto que um facto extintivo de um direito principal determina a extinção dos direitos e deveres acessórios.

Podemos verificar a existência de diversas causas normativas, gerais e abstratas, de extinção dos benefícios fiscais, entre elas: a supressão do tributo a que o benefício fiscal respeita (seja pela temporalidade ou pela revogação, substituição ou abolição total do imposto); a supressão das normas que instituíram o benefício fiscal em virtude da revogação delas; a supressão das normas que instituíram o benefício fiscal, operada pelo transcurso do prazo normativo previsto para sua vigência, ou seja, a extinção por caducidade (no caso do benefícios

²⁸⁰Como exemplo, no artigo 2º, nº 2 do EBF, os tipos de benefícios fiscais atribuídos em função de uma qualificação do elemento quantitativo da norma de tributação.

²⁸¹Para o autor, a extinção pode afetar todos os tipos de isenção, enquanto a perda somente as isenções subjetivas. BUJANDA, Sáinz de. **Teoria Jurídica...** p. 459 e ss.

²⁸²BORGES, José Souto Maior. **Isenções...** p. 168 e ss.

²⁸³FREIRE, Maria Paula Vaz. **Nascimento, Modificação e Extinção...** p. 169

fiscais temporários); a modificação normativa dos pressupostos da norma de benefício, a qual implica a extinção deste (criação de benefício fiscal diverso, remissão de situações abrangidas); o transcurso do prazo normativo concedido para verificação temporal dos pressupostos do benefício; a extinção das convenções ou dos tratados internacionais que prevejam benefícios fiscais (abandono do critério de reciprocidade); e a extinção normativa da entidade beneficiada (quando seja pressuposto de atribuição e manutenção do benefício fiscal a sua especial qualificação nos termos definidos em lei).²⁸⁴

Além dessas causas, existem as causas extintivas concretas e individuais, decorrentes de fatos jurídicos que operam diretamente na extinção de determinada relação jurídica e, assim, no direito ao benefício, tendo a seguinte forma: o decurso do prazo pelo qual o benefício fiscal temporário foi concedido (caducidade do direito); a verificação da condição resolutiva prevista nos benefícios condicionados (também caducidade do direito); o desaparecimento dos pressupostos em que se baseava a atribuição e manutenção do benefício fiscal e do respectivo direito; o desaparecimento do mundo jurídico da pessoa beneficiada (benefício atribuído de acordo com as qualidades e características, benefício fiscal subjetivo); a revogação do ato de reconhecimento, quando admitida em lei; a condenação por infração fiscal ou ilícito administrativo fiscal; a renúncia ao direito ao benefício, quando legalmente admitida; e o resgate, rescisão e caducidade legalmente autorizados dos contratos fiscais.²⁸⁵

No tocante à multiplicidade de causas de extinção dos benefícios fiscais, não raro apresentam controvérsias quanto à sua admissibilidade e às suas limitações.²⁸⁶

A admissibilidade de revogação do ato de reconhecimento de um benefício fiscal, por exemplo, parte da doutrina entende no sentido de que sendo o ato de reconhecimento um ato vinculado, com eficácia meramente declarativa, a sua revogação é ilegal, posto que o ato é determinado por lei, e a sua revogação será considerada uma violação à lei inicialmente respeitada.²⁸⁷ Por outro lado, mesmo entendendo o ato de reconhecimento como discricionário e constitutivo de direitos, praticado de forma legal pela Administração, a sua revogação seria

²⁸⁴FREIRE, Maria Paula Vaz. **Nascimento, Modificação e Extinção...** p. 171-172

²⁸⁵FREIRE, Maria Paula Vaz. **Nascimento, Modificação e Extinção...** p. 173

²⁸⁶No ordenamento jurídico português, o EBF prevê diversas causas de extinção dos benefícios fiscais, podemos exemplificar os artigos 12º, n. 1, 2, 3, 4, art. 7º, art. 8º.

²⁸⁷GOMES, Nuno de Sá. **Teoria Geral dos Benefícios...** p. 229.

igualmente inválida, por afrontar o princípio da proteção de confiança e do respeito pelos direitos adquiridos.²⁸⁸

No ordenamento jurídico brasileiro, por outro lado, o conceito de direito adquirido é utilizado como fundamento para a proibição retroativa da lei nova.²⁸⁹

Para Souto Maior Borges, “nas isenções temporárias, condicionais e provenientes de atribuição contratual, as situações jurídicas subjetivas delas decorrentes constituem direitos adquiridos, pelo que o Estado não pode subtrair compromissos por si assumidos.”²⁹⁰

Pessoa Jorge, escrevendo a propósito da aplicabilidade, da teoria dos direitos adquiridos em matéria de benefícios fiscais, defende que:

“Por vezes aparece, nalguns meios ligados à Administração fiscal, a afirmação de que não há, por parte dos contribuintes ou dos cidadãos em geral, direitos adquiridos contra o Fisco. É ideia completamente destituída de fundamento: o que caracteriza um Estado de Direito é justamente a existência de direitos individuais dos cidadãos contra o Estado e não se vê qualquer razão para que esses direitos não existam também no campo tributário.”²⁹¹

Diogo Freitas do Amaral explica que a revogação de atos constitutivos de direito tem fundamento único na sua ilegalidade, enquanto que os atos administrativos podem fundar-se na sua ilegalidade quanto na sua inconveniência.²⁹²

Nuno de Sá Gomes complementa “o acto de reconhecimento quando revogado não confunde-se com os casos de cessação da situação em que se baseia a atribuição do benefício fiscal. Neste caso, a extinção do direito ao benefício opera-se por caducidade, verificando-se automaticamente em virtude do desaparecimento dos pressupostos do benefício fiscal.”²⁹³

No que concerne aos benefícios fiscais, fica clara a irrevogabilidade, salvo quando o ato de reconhecimento desses benefícios estiver envolto de ilegalidade. De mesma maneira, pode

²⁸⁸O conceito de direitos adquiridos surgiu como forma de resolver o problema da sucessão das leis no tempo, desenvolvido nas obras de Savigny e Gabba. Para maiores desenvolvimentos, ASCENÇÃO, Oliveira. **O Direito...** p. 389 e ss.

²⁸⁹O tema de direito adquirido é tratado como direito fundamental pela CF no artigo 5º, XXXVI que: “A lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada.” É necessário tal direito não ofender a soberania nacional, a ordem pública e os bons costumes, exemplo em que não são preenchidos esses requisitos são os casos de poligamia e escravatura. BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito...** p. 123 e ss.

²⁹⁰BORGES, José Souto Maior. **Isenções...** p.80 e ss. No mesmo sentido, BUJANDA, Sáinz de. **Teoria Jurídica...** 458 e ss.

²⁹¹JORGE, Pessoa. **Não Retroactividade...** p.39.

²⁹²AMARAL, Diogo Freitas do. **Direito Administrativo.** Vol. III, p. 361.

²⁹³GOMES, Nuno de Sá. **Teoria Geral dos Benefícios**]... p. 230. Contrário a esse entendimento, Saldanha Sanches que diz “A Administração Fiscal constata que se verificou incumprimento das condições que acompanham a concessão de isenção. É tomada a decisão revogatória da isenção.” SANCHES, J. L. Saldanha. **Parecer do Centro...** p. 417.

fundamentar-se a revogação do dito ato, quando do incumprimento de obrigações impostas ao beneficiário.

José Casalta Nabais alerta a possibilidade de revogação de benefício fiscal quando ditada por relevante motivo superveniente de interesse público, no caso de situações notórias de gravidade, como catástrofes naturais, calamidade pública ou guerra, torna-se legítima a revogação ou alteração das leis-contrato, inclusive sem o consentimento do contribuinte beneficiado.²⁹⁴

No ordenamento jurídico brasileiro a revogação de um benefício é proibida assim como a sua modificação. A CF estabelece como requisito de validade para a concessão de benefícios fiscais, a previsão legal específica, como em relação ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)²⁹⁵, e ao seu turno o CTN determina que se concedido o benefício fiscal por prazo certo, dentro de determinadas funções e condições não pode ser revogado.²⁹⁶

O exposto nos conduz ao entendimento de que o benefício fiscal não pode ser anulado ou revogado nem por um ato unilateral da administração, seja o fiscal dos tributos, seja de um superior hierárquico, e nem por procedimento sumário sem defesa adequada dos contribuintes.

Até porque, no ordenamento jurídico brasileiro, a prerrogativa da administração de rever seus atos somente pode ser exercida mediante observância de procedimento próprio que permite avaliar, com a necessária amplitude o benefício fiscal que está sendo objeto de revisão e todas suas implicações.²⁹⁷

Ou seja, o poder de revisão dos seus próprios atos pela Administração não é ilimitado, comportando limites substanciais quanto à matéria fiscal, por isso os benefícios fiscais não podem ser anulados ou revogados pela sua irregularidade formal. Se não há prejuízo, no sentido amplo, e apenas no financeiro, não há razão para a sua revogação.²⁹⁸

²⁹⁴NABAIS, José Casalta. **Contratos Fiscais...** p. 133.

²⁹⁵Art. 150º, parágrafo 6º, e art. 155º, parágrafo 2º, inciso XII, alínea “g” da CF.

²⁹⁶Como o CTN foi recepcionado pela CF, o artigo 178 que determina a não revogação tem força constitucional e não pode ser infringido.

²⁹⁷Súmula 473 do STF: 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 judicial. Como pondera Humberto Ávila “tratando-se de ato administrativo que repercute na esfera individual, é vedada a revisão unilateral da administração.” ÁVILA, Humberto. **Benefícios Fiscais Inválidos e a Legítima Expectativa do Contribuinte**. In: Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico. Salvador: Instituto de Direito Público da Bahia, n. 4, nov./dez., 2005, janeiro 2006, disponível *on-line* em: <http://www.direitodoestado.com/revista/REDAE-4-NOVEMBRO-2005-HUMBERTO%20AVILA.pdf> Acesso em: 04 ago. 2017.

²⁹⁸ÁVILA, Humberto. **Benefícios Fiscais Inválidos...** p. 6.

Desse modo, uma vez concedido um benefício fiscal por prazo certo e mediante atendimento das condições prescritas em lei que, podem inclusive implicar ônus ao beneficiado, não podem ser revogadas, por decorrer da ideia de que o Estado é confiável.

Pode, igualmente, a extinção dos benefícios fiscais decorrer de uma sanção como consequência da condenação definitiva por infração fiscal. Nesse caso, o fato extintivo do direito ao benefício é uma sanção acessória estabelecida à condenação, sendo legítimas quando a necessidade de reforço do interesse fiscal, tutelado pela infração fiscal, se sobreponha ao interesse tutelado pelo benefício fiscal.²⁹⁹

Isso porque se não há prejuízo para o Estado, a manutenção deste, em contrapartida, contribui para a realização dos fins constitucionais que o permitiram instituir, permanecendo a segurança jurídica da relação tributária entre Estado e contribuinte beneficiado.

O mesmo é válido para situações que já se consolidaram no tempo, em consonância com os princípios da boa-fé e da legalidade.³⁰⁰

Quanto à renúncia ao direito ao benefício fiscal, cumpre notar que se trata de um fato voluntário extintivo do direito. Sendo limitada a sua admissibilidade em virtude do princípio da indisponibilidade privada da obrigação tributária e que deve estar disciplinada em lei a possibilidade de renúncia a um direito tributário.³⁰¹

Denota-se, que nas situações de renúncia ao direito ao benefício, há uma ponderação dos interesses e das vantagens decorrentes deste, pelo contribuinte beneficiado.

No ordenamento jurídico português, houve preocupação nesse sentido ao consagrar-se o artigo 12º, n. 5 do EBF, entendendo como admissível a renúncia ao direito ao benefício fiscal contratual e os benefícios objetos de reconhecimento a requerimento do interessado.³⁰²

Lembrando que uma vez operada a renúncia, por ser ato consensual, terá que ter aceitação da Administração Fiscal para que seja válida, e no caso de eventual revogação da renúncia, pelo particular, este não pode fazer renascer o direito ao benefício fiscal, o que demonstra ser uma verdadeira causa de extinção do benefício fiscal, e não somente uma causa suspensiva.

²⁹⁹FREIRE, Maria Paula Vaz Freire. **Nascimento, Modificação e Extinção**...p. 180, mesmo sentido GOMES, Nuno de Sá. **Teoria Geral dos Benefícios Fiscais**... p. 231 e ss.

³⁰⁰BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**... p. 134 e ss.

³⁰¹O entendimento parte da faculdade de renúncia aos benefícios por vezes surgir face a situações em que a atribuição dos benefícios se vincula à sujeição de outros efeitos jurídicos desfavoráveis, fazendo com que o contribuinte beneficiado opte pela renúncia para não se submeter a esses efeitos. SANCHES, J.L. Saldanha. **Parecer do Centro**... p. 420.

³⁰²GOMES, Nuno de Sá. **Teoria Geral dos Benefícios**... p. 227.

Diante disso, podemos afirmar que, face à extinção do benefício fiscal, a tributação surge com a sua configuração normal, nascendo então a obrigação tributária, posto cessar a especial qualificação dos pressupostos do imposto, operada pela norma desagravatória.

Claro e cristalino que com a extinção do direito ao benefício, igualmente há extinção dos direitos e deveres acessórios, põe termo à relação jurídica do benefício.

Referimos, em matéria de extinção e modificação dos benefícios fiscais, que resulta uma limitação aos poderes dos entes públicos, pautada na tensão entre o interesse público e o interesse privado, considerando-se que os benefícios fiscais, por um lado, tem o fundamento e finalidade a prossecução de objetivos económicos e sociais, o que poderia permitir a sua revisão sempre que a alteração dos fins gerais das políticas prosseguidas o justificassem, mas, por outro lado, o interesse público deve ser reconhecido como prevalente, não podendo ser deixado de lado, cabendo ao Estado intervencionista a concretização desse conjuntamente com o particular.³⁰³

Como espelho dessa tensão entre interesses, os benefícios fiscais são verificados, ao orientar para a concretização do interesse coletivo, por meio de vantagens tributárias, procurando o Estado orientar e induzir comportamentos dos particulares de acordo com objetivos definidos por suas políticas fiscais, económicas, sociais, ou seja, públicas.

Notadamente, na ausência dos desagravamentos fiscais, os interesses dos particulares poderiam não ter a especial tutela que merecem, sendo, desde já, inadmissível a instituição, modificação ou extinção arbitrária dos benefícios fiscais.

Apesar de parecer uma conclusão de fácil formulação, a sua fundamentação é tarefa extensa, e nem sempre fácil, pressupondo análise dos princípios jurídicos constitucionais que conforma o sistema fiscal, os critérios de limitação da intervenção estatal e dos poderes públicos e análise dos próprios benefícios fiscais como o fizemos até o momento e continuaremos no capítulo a seguir, com base na argumentação avançada da doutrina sobre a matéria.

Por fim, pelo exposto até aqui, os benefícios fiscais podem ostentar as mais diversas modalidades e espécies, tendo uma condição comum, a generalidade destes, notadamente a capacidade de redução da carga tributária.

³⁰³FREIRE, Maria Paula Vaz. **Nascimento, Modificação e Extinção...** p. 205.

3.0 OS BENEFÍCIOS FISCAIS NOS ORDENAMENTOS JURÍDICOS PORTUGUÊS E BRASILEIRO

3.1 PORTUGAL

Na reforma fiscal de 1989, houve tentativa de unificação dos benefícios fiscais, com fundamento em três razões principais³⁰⁴: melhor apreciação sistemática da política seguida; garantir a transparência e diminuir os custos de cumprimento suportados pelo contribuinte, pela percepção e pelo conhecimento amplo dos benefícios fiscais vigentes; e permitir a definição de um regime comum aos vários benefícios ao eliminar desvios, tornando clara a formulação dos princípios gerais.³⁰⁵

Isso porque antes da entrada em vigor do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) e do EBF, um estudo do Ministério das Finanças identificou um total de 332 benefícios fiscais dispersos por legislação avulsa e referentes aos diversos impostos.³⁰⁶

Apesar dos argumentos de unificação, optaram os legisladores por manter alguns benefícios fiscais nos respectivos Códigos, como permitiram as legislações extravagantes que definissem a criação de benefícios fiscais.³⁰⁷

Foi no ano de 1988 que ocorreu a revogação de aproximadamente uma centena de benefícios fiscais relativos a vários impostos mediante o Decreto-Lei n.º 485/88, executando a autorização legislativa contida na Lei de Orçamento do Estado (LOE) para 1988.

A matéria dos Benefícios Fiscais foi, então, regulamentada, com a aprovação do Estatuto dos Benefícios Fiscais pelo D.L. n.º 215/89, ao abrigo da autorização legislativa concedida pela Lei n.º 8/89.³⁰⁸

Foram assim unificados os benefícios fiscais próprios dos impostos sobre o rendimento e o património, compilando-os em Estatuto próprio. Por outro lado, a compilação não evitou a

³⁰⁴FAVEIRO, Vítor. **O Estatuto do Contribuinte...** p. 85 e ss,

³⁰⁵Já mencionado anteprojecto de 1969 de Alberto Pinheiro Xavier e António L. de Sousa Franco **EBF – Esboço de um projecto...** p. 18-20.

³⁰⁶MINISTÉRIO DAS FINANÇAS. **Benefícios Fiscais: Levantamento da legislação avulsa de carácter geral e bem assim da relativa a benefícios fiscais de natureza individual.** In: Revista Ciência e Técnica Fiscal, 355, p. 117-161

³⁰⁷MARTINS, Guilherme Waldemar d'Oliveira. **Os Benefícios Fiscais...** p.111 e ss.

³⁰⁸GOMES, Nuno Sá. **Teoria Geral dos Benefícios...** p. 26 e ss.

manutenção e proliferação dos benefícios fiscais constantes nos diplomas extravagantes, tendo como aspecto comum, entre vários, o fato de serem individuais e/ou concretos.³⁰⁹

O Referido códex cumpre dupla função. A primeira, o estabelecimento de um regime jurídico comum, apresentado na Parte I, objetivando corresponder a uma parte geral que contém o regime jurídico aplicável a todos os benefícios fiscais; a segunda, a consolidação da própria criação de benefícios fiscais nas partes II e III e especial³¹⁰, contendo o elenco dos benefícios fiscais, divididos pelo “carácter estrutural”³¹¹ e “carácter temporário”.³¹²

O EBF admite a possibilidade de individualização dos benefícios fiscais, por razões excepcionais, devidamente justificadas no diploma que as instituir.

No entanto, essa derrogação pode extravasar a mera extrafiscalidade. Concordamos com o posicionamento de Guilherme Waldemar d’Oliveira Martins que “independente do disposto, as derrogações à capacidade contributiva, ou seja, as restrições à igualdade tributária devem revestir carácter geral e abstracto.”³¹³

Se diferente fosse, não poderíamos admitir a existência desses benefícios fiscais, tendo em conta o princípio da proibição de leis de natureza individual e concretas restritivas do direito à igualdade.

De tal modo que o ordenamento português distingue três patamares de benefícios fiscais, com três níveis, onde se afastam os benefícios do nível mais elevado, de acordo com o grau de derrogação do princípio da capacidade contributiva:

1º Nível – capacidade contributiva: Códigos Fiscais (desagravamento estruturais, regimes especiais próprios de cada Código.)

2º Nível – extrafiscalidade: EBF (regime geral e benefícios fiscais temporário, de médio e longo prazos.)

³⁰⁹Concentração num único diploma traria maior transparência ao sistema. MARTINS, Guilherme Waldemar d’Oliveira. **Os Benefícios Fiscais...** p.113-115.

³¹⁰Ressaltamos que a parte especial não esgotou o elenco dos benefícios fiscais existentes, porque podem ser criados por legislação extravagante, conforme opção do legislador.

³¹¹Toda parte II artigos 16º a 66º. Pertencente à Parte II do EBF, e integrante do Capítulo VI, cuja epígrafe é dos Benefícios Fiscais ao investimento produtivo, referente aos artigos 41º a 43º. Os benefícios fiscais com essa natureza não se limitam a esse artigo, posto que o sistema fiscal português conhece diversos regimes ou disposições voltados ao investimento, como exemplo, os Sistema de Incentivos Fiscais em Investigação e Desenvolvimento (SIFIDE), e os reconhecidos pelo Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI). Para maiores desdobramentos NABAIS, José Casalta. **Introdução ao Direito**, 2015.

³¹²MARTINS, Guilherme Waldemar d’Oliveira. **Os Benefícios Fiscais...** p. 111.

³¹³MARTINS, Guilherme Waldemar d’Oliveira. **Os Benefícios Fiscais...** p.116.

3º Nível – favores fiscais: Legislação extravagante (benefícios fiscais subjetivos e temporários, de curto prazo).³¹⁴

Ressalte-se que a atual CRP não consagra de forma expressa o princípio da capacidade contributiva.

No entanto, ele tem longa tradição no direito constitucional português (a Carta Constitucional de 1826 expressava-o na fórmula de tributação “conforme os haveres” dos cidadãos e, na Constituição de 33, o artigo 28º consignava-o na obrigação imposta a todos os cidadãos de contribuir para os encargos públicos “conforme os seus haveres”).

Não obstante o silêncio da Constituição Portuguesa, é entendimento generalizado da doutrina que a “capacidade contributiva” continua a ser um critério básico da “Constituição fiscal”, uma vez que a ele só pode (ou deve) chegar por intermédio dos princípios estruturantes do sistema fiscal formulados nos artigos 103º e 104º da CRP.³¹⁵

Ressalte que a CRP em seu artigo 103º, n. 2º, submete os benefícios fiscais à reserva de lei³¹⁶, justificando-se para “se evitar equívocos ou dificuldades de interpretação, sobretudo se estiver em conta que os benefícios fiscais são, via de regra, medidas extrafiscais, às quais se recusa a aplicação pura e simples da constituição fiscal.”³¹⁷

Nesse mesmo artigo, relativamente ao grau de determinação legislativa, quanto aos benefícios fiscais, a lei parlamentar ou decreto-lei podem conceder ao Ministro das Finanças

³¹⁴MARTINS, Guilherme Waldemar d'Oliveira. **Os Benefícios Fiscais...** p.118.

³¹⁵Artigo 103.º Sistema fiscal

1. O sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza.
2. Os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes.

3. Ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não haja sido criado nos termos da Constituição, que tenham natureza retroactiva ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei.

Artigo 104.º Impostos

1. O imposto sobre o rendimento pessoal visa a diminuição das desigualdades e será único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar.
2. A tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real.
3. A tributação do património deve contribuir para a igualdade entre os cidadãos.
4. A tributação do consumo visa adaptar a estrutura do consumo à evolução das necessidades do desenvolvimento económico e da justiça social, devendo onerar os consumos de luxo.

³¹⁶DOURADO, Ana Paula. **Direito Fiscal: Lições...** p. 144 e ss.

³¹⁷NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental...** p. 363-364.

discrecionariade para ponderar a atribuição deles em relação a casos concretos e específicos, mas os tribunais devem fazer um controle de adequação destes aos princípios materiais.³¹⁸

Da leitura da lei fundamental portuguesa, liminarmente pode-se concluir pela admissibilidade dos benefícios fiscais, expressamente prevista no artigo 106º, n. 2 da CRP.

No entanto, para reconhecer os benefícios fiscais, temos que ultrapassar o Direito Fiscal, tendo uma leitura abrangente da extrafiscalidade no ordenamento jurídico, dependendo de uma análise de vários parâmetros, tais como: o tipo de procedimento envolvido; a verificação das causas de impedimento ao reconhecimento dos benefícios fiscais; a análise da eficácia da atribuição dos benefícios envolvidos; as vicissitudes decorrentes da atribuição do benefício fiscal; e a verificação da extinção do direito ao benefício fiscal.³¹⁹

Neste aspecto, falar em objetivos extrafiscais significa revelar diretamente um fim social admitido pela Constituição, enquanto a capacidade contributiva é apenas um modo de prosseguimento do fim social de financiamento do Estado.³²⁰

A Parte I do EBF é assim aplicável não só aos benefícios fiscais constantes no retro diploma, mas também a todos ou outros que constem de qualquer outra legislação, conforme preconiza o artigo 1º do EBF³²¹.

O artigo 2º, nº 1º, do EBF define benefícios fiscais, em que o significado de interesse público extrafiscais relevantes superiores aos da tributação deve ser concretizado, para tal se deve recorrer aos princípios materiais legitimadores destes.³²²

Ao analisarmos o n.º 2 do artigo 2º verificamos a enumeração exemplificativa que abrange todas as principais formas de desagravamento fiscal (isenções, reduções de taxas, deduções à matéria coletável e à coleta, amortizações e reintegrações aceleradas) e abrange, ainda, “outras medidas fiscais” que correspondam ao conceito de desagravamentos de caráter excepcional com finalidade extrafiscal.

Os benefícios fiscais, como exposto anteriormente, sob a ótica económico-financeira, constituem despesas fiscais, pois correspondem a despesas passivas indiretas realizadas pela

³¹⁸Bem-estar geral, proporcionalidade e ganho para a comunidade. DOURADO, Ana Paula. **Direito Fiscal: Lições...** p. 154.

³¹⁹MARTINS, Guilherme Waldemar d'Oliveira. **Os Benefícios Fiscais...** p.93 e ss.

³²⁰MARTINS, Guilherme W. d'Oliveira. **Os Benefícios Fiscais...**p. 36.

³²¹Temos que o conceito de benefício fiscal constante do artigo 2º, complementado com a delimitação negativa do mesmo conceito no artigo 4º, determinará a que regimes jurídicos se vão aplicar não só as restantes normas da Parte I como também outras disposições do ordenamento jurídico fiscal português.

³²²DOURADO, Ana Paula. **Direito Fiscal: Lições...** p. 65.

Administração Fiscal, conforme preconiza o artigo 2º, nº 3º do EBF e art. 109º, nº 3º da CRP) e que podem ser previstas nos Orçamentos do Estado e/ou das Regiões Autônomas.

Para isso, deve haver controle da despesa fiscal inerente aos benefícios fiscais, podendo ser exigido aos interessados declaração dos rendimentos isentos auferidos, salvo os denominados automáticos, nos quais o serviço de finanças já apresenta os elementos necessários ao cálculo do imposto.³²³

No entanto, como Guilherme W. d'Oliveira Martins afirma: “apesar de corporizarem, como modalidades técnicas, a causa da despesa fiscal, os benefícios fiscais nem sempre implicam a criação desta, o que significa que as despesas fiscais têm como causa os benefícios fiscais, e não o contrário.”³²⁴

No tocante ao tipo de procedimento envolvido quanto à concessão dos benefícios fiscais, existem no ordenamento jurídico português dois tipos baseados no disposto do artigo 5º do Estatuto dos Benefícios Fiscais:

- a) Benefícios fiscais automáticos³²⁵;
- b) Benefícios fiscais dependentes de reconhecimento por ato administrativo ou por contrato.

Os primeiros resultam diretamente da lei; os segundos pressupõem um ou mais atos administrativos, com efeito declarativo entre as partes.³²⁶

Mesmo que esteja pendente de reconhecimento declarativo pela administração fiscal ou de acordo entre esta e o contribuinte beneficiado, o direito ao benefício fiscal se constitui à data da verificação dos respectivos pressupostos para a sua concessão.³²⁷

Como anteriormente argumentado, a doutrina portuguesa defende a existência de uma cláusula de caducidade, que exija a reavaliação periódica da excepcionalidade à igualdade, própria dos benefícios fiscais.

Nesse ínterim, cumpre mencionar a existência do artigo 3º do EBF que trata exatamente da caducidade dos benefícios fiscais, considerando que as normas que consagram os benefícios

³²³Art. 2º, nº 4 do EBF.

³²⁴MARTINS, Guilherme Waldemar d'Oliveira. **Os Benefícios Fiscais...** p.75.

³²⁵Exemplos artigo 16º do EBF sobre rendimentos dos titulares deficientes e artigo 58º do EBF sobre os rendimentos de propriedade intelectual.

³²⁶O procedimento de reconhecimento dos benefícios fiscais no ordenamento jurídico português regula-se na Lei Geral Tributária (LGT) e no Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) nos termos do artigo. 5º, nº 3 do EBF.

³²⁷Nos termos do artigo 12º do EBF.

fiscais enunciados nas partes II e III do estatuto vigoram por período de cinco anos, salvo por disposição em contrário.³²⁸

Além da caducidade, a forma de extinção dos benefícios fiscais está igualmente prevista no mencionado Estatuto, e tem por consequência a reposição automática da tributação-regra.³²⁹

Os benefícios fiscais previstos no EBF devem igualmente preservar e respeitar a livre concorrência, nos termos do disposto no artigo 5º.

Ressaltamos que o ato administrativo que concede um benefício fiscal não é revogável nem pode reincidir acordo de concessão, ou ainda diminuir por ato unilateral da administração fiscal os direitos adquiridos pelo beneficiário.³³⁰

Deparamo-nos aqui com a preocupação do legislador em primar pela segurança jurídica da relação entre Estado e contribuinte.

Ao mesmo tempo, pela via transversa, muitos particulares, beneficiam-se dessa regra. Por meio do uso de *lobbies*, convencem os entes legislativos a não revogarem benefícios fiscais, que já não têm a utilidade e/ou sua justificativa de relevado interesse público se esvazia, levando à perpetuação unicamente em benefício próprio, cujas consequências são malélicas para todo o sistema fiscal, e para a própria cidadania.

Mesmo havendo expressa menção à sujeição de todos os beneficiados, a fiscalização por parte da Administração nos seguintes termos do artigo 7º: *“Todas as pessoas, singulares ou coletivas, de direito público ou de direito privado, a quem sejam concedidos benefícios fiscais, automáticos ou dependentes de reconhecimento, ficam sujeitas à fiscalização da Autoridade Tributária e Aduaneira, da Direção Regional dos Assuntos Fiscais e das demais entidades competentes, para controlo da verificação dos pressupostos dos benefícios fiscais respetivos e do cumprimento das obrigações impostas aos titulares do direito aos benefícios.”*

Os textos legais do ordenamento jurídico português referem-se expressamente ao “direito aos benefícios fiscais”.³³¹

³²⁸No entanto, não se aplica a caducidade aos benefícios fiscais constantes no rol elencado no Art. 3º, nº 3 do EBF.

³²⁹Art. 8º e Art. 14º, nº 1 do EBF.

³³⁰Art. 14º, n. 4 do EBF.

³³¹Art. 11º e 13º do EBF. No entanto, não dissipam as dúvidas suscitadas em torno da matéria, por insuficientes, isso porque parte da doutrina entende os benefícios fiscais como direitos subjetivos do contribuinte beneficiado e para outros os benefícios fiscais não se traduzem na atribuição de um direito subjetivo ao contribuinte beneficiado. Entre os que defendem a primeira posição Sáinz de Bujanda para quem as isenções subjetivas e temporárias podem se falar em direito à isenção. Igualmente, Alberto Xavier que não distingue as isenções, mas afirma que o fato impeditivo gera para o contribuinte um verdadeiro direito subjetivo, que integra a relação jurídica complexa, tornando o *status*

De notar que esse direito ao benefício como direito subjetivo não pode ser confundido com a faculdade de exigir da Administração Fiscal a aplicação da norma desagravatória, quando esta não seja imediatamente constitutiva de direitos, visto que o direito subjetivo pressupõe a existência de uma situação já constituída, concreta e individualizada, como já referimos, que consubstancia num conjunto de faculdades atribuídas a determinado sujeito.³³²

Devemos então entender que *direito ao benefício*, o contribuinte beneficiado tem o direito de não pagar, no todo, ou em parte, o imposto a que estaria obrigado se não estivesse ao abrigo da norma desagravadora, sendo de dever da Administração Fiscal, respeitar e atuar de acordo com essa configuração.

Elucidando, verificamos que o *códex* abarca todas as questões envolvendo conceito, tipologia, eficácia, constituição, reconhecimento, caducidade e extinção. Assim, qualificação de uma redução da taxa efetiva de tributação como benefício fiscal não depende da utilização de uma técnica tributária em particular.

Note-se que as Regiões Autônomas³³³ gozam de poder tributário, não apenas de criação de impostos de âmbito regional, mas também desde 1989, de ajustamento do sistema fiscal português às especificidades da respeitante região.³³⁴

A Zona Franca da Madeira (ZFM) configura-se um regime de auxílios fiscais constituído por um registro internacional de navios, uma zona franca industrial, um centro de serviços financeiros e um centro de serviços internacionais, conforme preconizado no artigo 33º do EBF.³³⁵

Desde 1987, foi autorizada a instituição desse regime especial da ZFM, pela Comissão da União Europeia a título de derrogação do atual artigo 87 do Tratado de Funcionamento da União Europeia (TFUE) e, desde então, sofreu várias alterações.

do contribuinte isento e no mesmo sentido Nuno de Sá Gomes. Lozano Serrano e Salvatore La Rosa são contrários a esses entendimentos. BUJANDA, Sáinz de. **Teoria Jurídica...** p. 452; XAVIER, GOMES, Nuno de Sá. **Teoria Geral dos Benefícios Fiscais...** p. 219; ROSA, Salvatore La. **Eguaglianza Tributaria ed Esenzione Fiscali**, Milano, 1968, p. 131 e; SERRANO, Lozano. **Exenciones Tributarias y Derechos Adquiridos**, Madrid, 1988, p. 91 e ss.

³³²FREIRE, Maria Paula Vaz. **Nascimento, Modificação e Extinção...** p. 145.

³³³Conforme já exposto no ponto 2.4 nas notas de rodapé 125, hoje existem a Região Autónoma da Madeira e Região Autónoma dos Açores. FERREIRA, Eduardo Paz. **O poder tributário das Regiões...** p. 265 e ss.

³³⁴SANTOS, Antonio Carlos dos. GONÇALVES, Maria Eduarda e MARQUES, Maria Manuel Leitão. **Direito Económico**. 7ª ed., Coimbra: Almedina, 2016, p. 85.

³³⁵XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional...** p. 590.

No novo regime fiscal da ZFM, constante do artigo 34º do EBF, propõe-se, assim como seus antecessores, a ser um instrumento de desenvolvimento regional, contribuindo para a modernização e diversificação de uma pequena economia insular.³³⁶

Importa ressaltar que o acesso aos benefícios fiscais é restrito e limitado às empresas que exerçam as atividades e satisfaçam as condições de elegibilidade específicas baseadas em requisitos rígidos, previstos em lei, tais como número de novos empregos por elas criados, limitação do valor matéria coletável e outros.³³⁷

Como sempre há contrariedades, o regime da ZFM comporta críticas consideráveis, nas quais tomamos como apoio Alberto Xavier, quando explicita:

“Não deixará todavia de se salientar que as frequentes alterações do regime fiscal das zonas francas, aliadas à ambiguidade da letra de lei e, conseqüentemente das interpretações do Fisco, em nada tem contribuído para a solidificação da imagem das zonas francas portuguesas como centro de negócios seguros e competitivos à escola internacional; a isto acrescendo, a nível legislativo, uma regulamentação societária que está longe de ser das mais modernas, flexíveis e uma prática burocrática (...).”

Acreditamos ser necessária a tomada de atitude que dê maior garantia de credibilidade quanto à estabilidade desses regimes jurídicos diferenciados, indispensável ao funcionamento do sistema fiscal e resguardo dos interesses econômicos e do planejamento fiscal dos que têm interesse em ali investir.

Nos últimos anos, depois da Crise Financeira de 2008, o processo de consolidação orçamental, e o cumprimento do Programa de Assistência Financeira, transformaram a redução de benefícios fiscais (e em geral de qualquer forma de despesa fiscal) num mecanismo de aumento de impostos.

Numa análise integrada do sistema fiscal português, com relação aos impostos sobre empresas, verifica-se existirem um conjunto de regras beneficiadoras da atividade empresarial, quando se procura promover o investimento, o desenvolvimento e a internacionalização. Esses benefícios que dão apoio ao empresariado, igualmente, são encontrados no EBF.³³⁸

³³⁶XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional...** p. 590.

³³⁷XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional...** p. 591.

³³⁸Como exemplo, os art. 17º, 22º a 31º e 65º que tratam da contabilização como custo do exercício os encargos correspondentes à criação líquida de postos de trabalho para jovens e para desempregados de longa duração; benefícios fiscais referentes ao sistema financeiro e mercado de capitais e isenção do atual Imposto Municipal Sobre

A doutrina portuguesa, atualmente, considera benefícios fiscais como desagravamentos fiscais que introduzem exceções à incidência tributária e que prosseguem finalidades não fiscais.³³⁹

Da leitura doutrinária conjuntamente com a evolução legislativa, podemos observar que os princípios gerais contidos na Parte I do EBF sofreram relativamente poucas alterações desde 1989 até hoje.

A maioria dessas alterações foram no sentido do alargamento dos fatos suscetíveis de impedir a constituição, ou determinar a suspensão e extinção, dos benefícios fiscais.³⁴⁰

Consideramos significativa alteração o princípio da vigência temporária das normas que criam benefícios fiscais, sendo aplicável apenas aos benefícios fiscais previstos no próprio EBF, em que as normas vigoram apenas por um período de 5 anos.³⁴¹

Podemos perceber uma preocupação do legislador português em evitar proliferação de benefícios “*ad eternum*”, ou seja, para além do período justificável para a prossecução do interesse público por eles tutelado.

Concordamos com essa preocupação por ser necessário, de tempos em tempos, a reavaliação da sua justificação econômica e social.

Finalizando, podemos observar que a matéria de benefícios fiscais em geral não aparece entre as prioridades centrais definidas pelo Governo português, que são, do lado da justiça fiscal, o desagravamento da tributação do trabalho dependente e dos “contribuintes cumpridores”, e por outro o desenvolvimento econômico, com especial consideração da “competitividade” fiscal.

Apesar da prévia admissibilidade dos benefícios fiscais em decorrência do artigo 106º, nº 2 da CRP, como exposto, muitas questões ficam em aberto, principalmente pela crescente propagação dos benefícios fiscais e sua compatibilização com os princípios conformadores do sistema fiscal, o que mais uma vez ressalta e justificam o estudo para obtenção de possíveis respostas.

Apesar disso, o esforço doutrinário sobre o assunto teve seu ápice com a publicação do EBF que mesmo apresentando eventuais lacunas e ainda deixando aberto muitas questões está

As Transações Onerosas De Imóveis (IMT) e do Imposto Sobre Imóveis (IMI) por prédios situados em áreas de localização empresarial respectivamente.

³³⁹ DOURADO, Ana Paula. **Direito Fiscal: Lições...** p. 64 e ss.

³⁴⁰ FREIRE, Maria Paula Vaz. **Nascimento, Modificação e Extinção...** p. 198 e ss.

³⁴¹ Art. 3º do EBF, mas que primeiramente foi introduzido no artigo 14º da LGT.

anos luz à frente do país irmão Brasil, que sequer detém um código específico para disciplinar os benefícios fiscais, estando estes espalhados por todo ordenamento jurídico a lá “*carnaval tributário*” de Alfredo Augusto Becker, abertura essa que deixa o sistema muito complexo, causando a conhecida “*guerra fiscal*” que vamos expor.

3.2 BRASIL

É de conhecimento geral que o Brasil possui uma das maiores cargas tributárias do mundo. Quando há concessão de benefícios fiscais, o contribuinte brasileiro sempre comemora, sem, no entanto, saber primeiro o que são efetivamente benefícios fiscais e, em segundo lugar, que esse é um dos mecanismos que União, Estados e Municípios utilizam para aumentar a arrecadação.

Muitos justificam esse fenômeno, posto que o Brasil não dispõe de uma tradição em políticas públicas estáveis, compreendidas como planejamento em longo prazo das ações estatais, não sendo possível uma consolidação funcional do Estado para o desenvolvimento do país.³⁴²

Nas linhas anteriores, esclarecemos que os benefícios fiscais podem ter natureza fiscal, extrafiscal ou ambas concomitantes. Por caráter extrafiscal, são concedidas quando as reduções se processam na carga tributária com propósito eminentemente regulatório do seio econômico ou social. Por caráter fiscal, buscam a redistribuição da carga tributária de forma que não comprometem a arrecadação, estabelecendo equilíbrio na sujeição ao pagamento de tributos, posto considerar a condição individual dos sujeitos passivos.

Fato é que as reduções que se processam por lei ou contrato, na carga tributária, exteriorizam direitos dos sujeitos passivos da relação jurídica tributária, e cumprem objetivos economicamente relevantes, pela função regulatória da economia, ao mesmo tempo, podem atuar como instrumentos de realização de direitos e garantias fundamentais, reafirmando a liberdade da atividade econômica, previstos na Constituição Federal³⁴³, em estrita observância aos princípios constitucionais gerais que disciplinam a ordem econômica^{344 345}.

³⁴²MOREIRA, Egon Bockmann. **Desenvolvimento Econômico, Políticas...** p.75-100.

³⁴³Art. 5º e incisos.

³⁴⁴Art. 170º n. I a IX.

³⁴⁵GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Das Exonerações Tributárias...** p. 9-94.

Roque Antonio Carrazza assevera com o rigor de sua cátedra a supremacia dos princípios constitucionais:

“está acentuada na Carta Magna, que em várias passagens impõe severas sanções pelo descumprimento de qualquer deles. Muita vez, uma lei é inconstitucional não por ferir a letra da Constituição, mas porque está em antagonismo com os princípios nela insertos.”³⁴⁶

Como no Brasil, a carga tributária suportada pela sociedade é excessiva – quase confiscatória – o caráter fiscal das exonerações tributárias tem especial relevância. Isso porque o país utiliza dos mecanismos de redução da tributação no intuito de alcançar uma diversidade de propósitos, entre os quais a redistribuição da carga tributária, como parte da política fiscal seguida.³⁴⁷

Não é possível tratar dos benefícios fiscais no ordenamento jurídico brasileiro sem fazer menção ao princípio federativo.

A forma federalista de Estado é adotada pela Carta Magna desde seu artigo 1º, como também é objeto de diversos outros dispositivos, como o artigo 18º e ss. sobre a organização do Estado, e art. 60º sobre o processo legislativo.

No Brasil, nesses termos, o princípio federalista implica a forma de Estado que se baseia na igualdade entre entes federados, na solidariedade e na cooperação entre eles.³⁴⁸

Ademais dos já citados artigos, a CF reserva papel importante para a tributação no desenho da forma Federalista do Estado, prevendo a imunidade recíproca entre os entes federados³⁴⁹, a tributação homogênea no território nacional³⁵⁰, receitas tributárias próprias para União, Estados e Municípios³⁵¹, repasse de receitas tributárias dos entes maiores para os menores³⁵².

Temos como corolário do federalismo o equilíbrio, que em termos práticos, no caso de aumento de alíquotas dos tributos federais, a majoração deverá incidir em todo o Brasil, do contrário, estaria ferindo o princípio constitucional da uniformidade tributária, com núcleo imodificável, tratando-se de cláusula pétrea nos termos do art. 60º, § 4º, I da Carta Maior.

³⁴⁶CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**... p. 89.

³⁴⁷GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Das Exonerações Tributárias**... p. 9-94.

³⁴⁸GOUVÊA, Marcus de Freitas. **A Extrafiscalidade no Direito Tributário**. Belo Horizonte: Editora Del Rey, 2006, p. 74 e ss.

³⁴⁹Art. 150º, n. VI, alinea a.

³⁵⁰Art. 151º, n. I.

³⁵¹Art. 153º, 155º, 156º.

³⁵²Art. 157º e ss.

Almeja-se, assim, a regra da paridade entre as entidades componentes da Federação, proibindo-se a hierarquização.³⁵³

Podemos perceber que o Federalismo brasileiro é conformado por regras de índole política, bem como é estruturado sob normas tributárias.

Nesse sentido, quando uma norma tributária visa dar contorno à forma Federalista do Estado brasileiro, está em coordenação com a extrafiscalidade, voltada à realização do valor político-constitucional.³⁵⁴

A concessão de incentivos de natureza tributária segue na atualidade as disposições da Lei Complementar 101/2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). No entanto, ela é submissa aos dispositivos da Constituição Federal que disciplinam a matéria.

De acordo com as normas e os princípios constitucionais vigentes, as limitações constitucionais ao poder de tributar se consubstanciam nas imunidades (art. 150, inc. IV, V e, da CF), na proibição dos privilégios odiosos (art. 150, inc. II; arts. 151 e 152, da CF), nas proibições de discriminação fiscal e nas garantias normativas ou princípios gerais ligados à segurança dos direitos fundamentais, tais como a legalidade, a irretroatividade, a anterioridade e a transferência (art. 150, I, II e §§ 5º e 6º, do texto constitucional).

Temos ainda o dispositivo art. 151º, III, da CF que veda à União a concessão de isenção de tributos que fogem ao seu plano de competência tributária quer na vertente de instituição do tributo quer na de sua exoneração.

As isenções podem ser classificadas em autônomas e heterônomas, situadas no campo infraconstitucional. As primeiras são a regra no campo da isenção, pois são concedidas pela pessoa política abalizada para instituir o tributo, já as segundas se originam de lei instituída por ente político destituído de competência tributária, como medida excepcional, sendo exemplo o artigo acima referenciado.³⁵⁵

³⁵³Todavia, como o próprio autor salienta “há relevante exceção no próprio dispositivo para incentivos fiscais específicos, ou seja, aqueles destinados a promover o equilíbrio socioeconômico entre as diferentes regiões do País (art. 151, I c/c, art. 43º, § 2º, III, ambos da CF). Nesse caso, será possível a existência de tributos federais com alíquotas diferenciadas.(...) Deve haver o cumprimento do elemento finalístico, de índole geográfica, que lhe dá lastro. Exemplo: uma isenção de IPI para empresas que se estabelecessem em pobre localização da região Nordeste; as conhecidas diferenciações estabelecidas para a Zona Franca de Manaus, entre outros casos.” SABBAG, Eduardo de Moraes. **Limites Formais à Concessão...** p. 97

³⁵⁴GOUVÊA, Marcus de Freitas. **A Extrafiscalidade no Direito...** p. 78.

³⁵⁵SABBAG, Eduardo de Moraes. **Limites Formais à Concessão...** p. 100. No mesmo sentido, MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário...** p. 297.

Hugo de Brito Machado explica que essa regra tem o mérito de eliminar controvérsias, onde a isenção heterônoma é concedida por entidade política diversa daquela que detém a competência tributária, por exemplo, uma isenção de Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), ou de Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), concedida pela União, mas que são tributos de competência dos municípios.³⁵⁶

No Brasil, a política econômica das unidades federativas sofreu grandes transformações, decorrentes de decisões políticas ou macroeconômicas, em grande maioria por conta de um denominador comum, a Constituição Federal de 1988:

“Suas diretrizes incentivaram o processo de descentralização e desconcentração de recurso das decisões do governo federal para os governos locais (estaduais e municipais), bem como a reforma do Estado assumindo papel normativo e regulatório, delegando aos governos locais o papel executivo e de supervisão; ainda, a crise fiscal do Estado ensejou a busca de parcerias público privadas e o processo de globalização, e as exigências de inserção competitiva na economia globalizada.”³⁵⁷

Por conta dessas mudanças, os governos vêm implementando políticas de concessão de benefícios fiscais para desenvolver determinadas regiões ou setores econômicos, descentralizando os pólos industriais, mas ainda não verificaram a necessidade de compilar todas as leis num único instrumento tal qual elaborado em Portugal.

Como exemplo, a Zona Franca de Manaus (ZFM) que foi instituída pela Lei nº 3173/1957 e, posteriormente, regulamentada por vários decretos (Decretos nº 47757/1960, 51114/1961 e 723/1962). Originariamente, era seu objetivo (Art. 1º da Lei nº 3173/1957):

“Armazenar, beneficiar e retirar mercadorias, artigos e produtos de qualquer natureza, provenientes do estrangeiro e destinados ao consumo da Amazônia, como dos países interessados, limítrofes do Brasil ou que sejam banhados por águas tributárias do rio Amazonas.”

Essa definição foi ampliada pelo Decreto-lei nº 288/1967, para o fim de torná-la uma:

“área de livre comércio de importação e exportação e de incentivos fiscais especiais, estabelecida com a finalidade de criar no interior da Amazônia um centro industrial, comercial e agropecuário dotado de condições econômicas que permitam seu desenvolvimento, em face dos fatores locais e da grande distância a que se encontram os centros consumidores de seus produtos.”³⁵⁸

³⁵⁶MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário...** p. 297.

³⁵⁷DULCI, Otávio S. **Guerra fiscal, desenvolvimento desigual e relações federativas no Brasil.** Revista de Sociologia e Política, Curitiba, 18, jun. 2002, p. 95-107.

³⁵⁸ Foi neste momento que a ZFM tomou novo papel, até então somente entreposto aduaneiro, para ser um instrumento de promoção do desenvolvimento regional, visando à integração da Amazônia na comunidade

Em 1988, a ZFM³⁵⁹ ganhou reconhecimento constitucional, sendo mantida “com suas características de área de livre comércio” por expressa previsão do art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT).³⁶⁰

A concessão dos benefícios fiscais vem cumprindo seu papel com o crescente progresso das regiões incentivadas, considerando-se o desenvolvimento das cidades, criando-se novas possibilidades para o aprimoramento do bem-estar da população em geral, em decorrência do processo de industrialização proporcionado pelos benefícios fiscais concedidos.³⁶¹

Em contrapartida, erigiu o alicerce jurídico para a Guerra Fiscal, acirrando disputas entre os Estados, pois o fator motivador para concessão de incentivos fiscais surge com a Constituição Federal³⁶² ao atribuir a cada estado o poder de fixar de forma autônoma as alíquotas do ICMS, visto que esse imposto se constitui na base da receita estadual.³⁶³

A atribuição de benefícios fiscais, como podemos observar, constitui um poderoso instrumento de política econômica ao serviço da prossecução de objetivos de interesse geral, como emprego, a coesão econômica e social ou o desenvolvimento ambiental sustentável.³⁶⁴

Importa analisar a admissibilidade de um benefício fiscal, tal como normatizado pela LRF brasileira, dependendo este da análise dos objetivos de eficiência³⁶⁵ e equidade, e se esses objetivos superam os efeitos negativos sobre a concorrência.³⁶⁶

econômica brasileira, através da criação de condições que lhe assegurem, nessa comunidade, o lugar que lhe compete em função do pleno emprego de suas capacidades potenciais. DULCI, Otávio S. **Guerra fiscal, desenvolvimento...** p. 96.

³⁵⁹SUFRAMA é o órgão responsável pela sua administração. O Decreto-lei nº 288/1967 estabelece em seu art. 10: “A administração das instalações e serviços da Zona Franca será exercida pela Superintendência da Zona Franca de Manaus (SUFRAMA) entidade autárquica, com personalidade jurídica e patrimônio próprio, autonomia administrativa e financeira, com sede e foro na cidade de Manaus, capital do Estado do Amazonas”. Conforme consulta ao site <http://www.suframa.gov.br/opinveste/zfm.htm>.

³⁶⁰Como instrumento de promoção do desenvolvimento regional, o referido decreto estabeleceu uma série de incentivos fiscais inseridos no capítulo II da norma, entre os quais a isenção do IPI, conforme disposto no seu artigo 9º “Estão isentas do IPI todas as mercadorias produzidas na ZFM, quer se destinem ao seu consumo interno, quer à comercialização em qualquer ponto do Território Nacional.”

³⁶¹NASCIMENTO, Sidnei P. **Guerra Fiscal: Uma análise quantitativa para Estados participantes e não participantes**. Revista Economia, Brasília (DF), v.10, n.2, mai/ago 2009, p. 211–237.

³⁶²O legislador constituinte de 1988 inseriu o § 6º, no art. 150, da Constituição Federal com a seguinte redação: “§ 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, § 2º, XII, g.”.

³⁶³DULCI, Otávio S. **Guerra fiscal, desenvolvimento...** p. 95-107.

³⁶⁴FREIRE, Paula Vaz. **O Reforço da Análise Económica na Avaliação da Compatibilidade dos Auxílios Estatais com o Mercado Comum**, in Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Sérvulo Correia, Vol. III, Coimbra: Editora, Edição da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Lisboa, 2010, p. 661-679.

A Lei de Responsabilidade Fiscal ou Lei Complementar nº 101³⁶⁷ entrou em vigor no ano 2000 com o intuito de limitar o endividamento da União, dos Estados e Municípios, ao passo que define os princípios básicos de responsabilidade. Veio à luz para servir de instrumento básico para a consolidação do Programa de Estabilização Fiscal reclamado por organismos internacionais, sob a coordenação do Fundo Monetário Internacional (FMI).³⁶⁸

Objetiva a redução do déficit público e a estabilização do montante da dívida pública, bem como visa aperfeiçoar o mecanismo de arrecadação tributária e condicionar a concessão de incentivos tributários que vinham sendo concedidos desordenadamente, sob diferentes modalidades, concorrendo³⁶⁹ para o desequilíbrio das contas públicas.³⁷⁰

Por isso, antes da concessão, é importante analisar se o benefício caracterizaria renúncia de receita.³⁷¹ Não obstante, há defensores como Ricardo Lobo Torres, que considera não haver qualquer diferença econômica entre deixar de receber e gastar.³⁷²

Em suma, de forma expressiva, a edição da LRF almejou evitar o desequilíbrio orçamentário dos entes públicos, fazendo com que a receita seja vinculada à expectativa de arrecadação (medida considerando a circunstância econômica, o recebimento da dívida e a renúncia fiscal), ao lado de despesas limitadas e ainda mais restritas no último ano de um mandato eletivo.³⁷³

³⁶⁵Sobre eficiência da tributação POSNER, Richard A. **Economic Analysis of Law**, Chicago, 6 Ed., 2003, p. 489 e ss.

³⁶⁶Sobre as normas de concorrência, ARAUJO, Fernando. **Introdução à Economia**, 2005, p. 350 e ss. FREIRE, Paula Vaz. **O Reforço da Análise...** p. 661-679.

³⁶⁷Íntegra disponível *on-line* em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm Acesso em: 03 maio 2016.

³⁶⁸NASCIMENTO, Sidnei P. **Guerra Fiscal: Uma...** p. 211-237.

³⁶⁹A Emenda Constitucional nº 42/2003 inseriu o art. 146 – A no texto constitucional, o qual revela a possibilidade de o Estado estabelecer critérios especiais de tributação que tenham por objetivo prevenir desequilíbrios no âmbito da concorrência. O legislador, portanto, reconhece expressamente que a tributação pode afetar a livre concorrência. Importante pontuar que essa norma constitucional surgiu em razão da necessidade de coibir o desequilíbrio concorrencial decorrente da sonegação fiscal, disponível *on-line* em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc42.htm Acesso em: 03 maio 2016.

³⁷⁰NASCIMENTO, Sidnei P. **Guerra Fiscal: Uma...** p.211-237.

³⁷¹Nos termos da LRF, será considerada renúncia à concessão de anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

³⁷²TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro**, p. 13.

³⁷³MOREIRA, Egon Bockmann. **Desenvolvimento Econômico, Políticas...** p.75-100.

A LRF limita a ação do legislador na concessão de incentivos de natureza tributária nos termos do art. 14³⁷⁴, que objetiva alcançar as metas previstas no seu art. 1º, por meio de uma gestão fiscal responsável, planejada e transparente, a fim de prevenir situações de desequilíbrio orçamentário.³⁷⁵

Depreende-se desses dispositivos que, se não for possível a manutenção das metas de resultados fiscais, a concessão de benefício fiscal pode ocasionar o aumento de tributos para outros contribuintes, em nova relação conturbada desses incentivos com o princípio da igualdade: determinadas pessoas, físicas ou jurídicas, podem ter seus tributos majorados para que outras sejam contempladas com a redução da carga tributária de outras.³⁷⁶

Por isso, impõe limites e condições para a concessão ou ampliação de incentivo ou benefício que implique renúncia de receita pública. A LRF limita o poder de renunciar tributos que é corolário do poder de instituir, fiscalizar e arrecadar tributos.³⁷⁷

A LRF foi criticada por suposta invasão dos entes políticos subnacionais e, por outro lado, louvada pelos diversos mecanismos de imposição de uma gestão fiscal séria e equilibrada.³⁷⁸

Para abrir mão de receita tributária, em aparente contradição com o princípio da generalidade (todos devem pagar impostos) e com o princípio da universalidade (todos os bens,

³⁷⁴Art. 1. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições: I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no *caput*, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição. 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado. 2º Se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício que trata o *caput* deste artigo decorrer da condição contida no inciso II, o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas no mencionado inciso. O disposto neste artigo não se aplica I - às alterações das alíquotas dos impostos previstos nos incisos I, II, I e do art. 15 da Constituição, na forma do seu 1º. II - ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança.

³⁷⁵ DULCI, Otávio S. **Guerra fiscal**, ... p. 95-107.

³⁷⁶ SANCHES, José Luís Saldanha. **Manual De Direito**... p. 33.

³⁷⁷ O § 1º, do art. 14 nomina, as variadas espécies do gênero renúncia de receita pública: anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção de caráter geral.

³⁷⁸ No artigo 11º prevê “constituem requisitos essenciais da responsabilidade da gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação.” SILVEIRA, Alexandre Coutinho; SCAFF, Fernando Facury. **Incentivos Fiscais na Federação Brasileira**. In: Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais. Hugo Brito Machado (coord.) Instituto Cearense de Estudos Tributários, São Paulo: Editora Malheiros, 2015, p. 35.

serviços e rendas devem ser tributados), que regem o fenômeno tributário, é preciso que esteja presente o interesse público direcionando a ação do governante no sentido de renunciar à parcela de receita para consecução do bem comum.

Exemplificando, temos o disposto no art. 151, inciso I³⁷⁹, da CF, destinado a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do país.

Da leitura do dispositivo, fica evidenciada a renúncia tributária, em que se insere a tradicional isenção, que é um instrumento de planejamento das finanças públicas. O fim visado não é beneficiar o seu destinatário, não se admitindo as “guerras tributárias”, que acabam agravando os desníveis regionais.³⁸⁰

Faz-se, então, necessária a análise do tema, sob a perspectiva do gasto público (*tax expenditure*), que obriga o operador a considerar cada unidade de moeda renunciada no âmbito da receita como uma unidade no âmbito da despesa. Essa visão de despesa pública é acompanhada de formalidade, visto que toda e qualquer despesa, antes da sua efetivação (pagamento), deve ser precedida de uma previsão orçamentária, além de esforço na liquidação, e até processo licitatório quando exigido por lei. Alterando essa visão, haveria mais transparência e controle.³⁸¹

O que deve ser observado é que a gama de possibilidades de concessão de benefícios fiscais é enorme e vem sendo utilizada, grandemente, no Brasil, sendo inegável a influência do tributo na competição entre empresas: “pela conquista de mercado, cujo sucesso dependerá, entre outros fatores, do aumento da sua eficiência tributária que, por sua vez, implicará melhor condição de competir.”³⁸²

Nesse contexto, além de suas características próprias, o tributo, ou a sua desoneração, na atualidade apresenta feição toda peculiar, conforme onera certas atividades ou pessoas, pode

³⁷⁹Art. 151. É vedado à União: I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País.

³⁸⁰FERREIRA, Sérgio G. **Reforma tributária guerra fiscal: competição tributária ou corrida ao fundo do tacho?** Informe-se, n. 4, jan. 2000. Disponível em: http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes_pt/Galerias/Arquivos/conhecimento/informesf/inf_4.pdf Acesso em: 12 jul. 2016.

³⁸¹SILVEIRA, Alexandre Coutinho. **Incentivos Fiscais na...** p. 37.

³⁸²BRAZUNA, José Luís Ribeiro. **Defesa da concorrência e tributação à luz do artigo 146-A da Constituição.** São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 47 e ss.

causar interferências no regime de competição entre as empresas se não estiver adequadamente formulado ou não for devidamente exigido.³⁸³

Isto porque desde a edição da supramencionada lei, há o dever de composição do orçamento com base no equilíbrio fiscal, planejamento tributário e limites dos gastos públicos.³⁸⁴

Recorremos novamente à lição de Ricardo Lobo Torres que afirma “a manipulação dos diversos incentivos tem sempre o objetivo político de encobrir os nomes dos beneficiados, excluindo-os do orçamento, para atender a certas conveniências políticas e evitar o controle do eleitor.”³⁸⁵

Nessa mesma esteira, podemos utilizar o pensamento de Thomas Nagel: “a análise do sistema tributário não pode ser dissociada de uma análise mais geral da estrutura das despesas públicas (a justiça tributária não pode ser determinada sem que se examine o destino que o governo dá a seus recursos)”³⁸⁶.

No entanto, são recorrentes as edições de leis que estabelecem benefícios fiscais sem atender as exigências da LRF, no desígnio do sujeito passivo promover a regularização dos débitos tributários. Some-se, ainda, a adoção de benefícios fiscais de forma ininterrupta no decorrer dos anos, visando apenas o volume de receita derivada para carrear os cofres públicos.

Tal conduta excessiva, e muitas vezes ilegal, acaba por tropeçar no princípio da isonomia. Não se pode admitir que um programa de incentivo desestimule o contribuinte a arcar tempestivamente com seus compromissos tributários, incorrendo em externalidades negativas para todo o sistema fiscal.

Destaque-se que a concessão de benefícios fiscais, relativamente ao ICMS, deve ser submetida à aprovação do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ)³⁸⁷. Com esse controle, pretende-se evitar que os Estados brasileiros os utilizem como meios de atrair investimentos em desrespeito aos interesses nacionais, ocasionando a Guerra Fiscal.³⁸⁸

³⁸³BRAZUMA, José Luís Ribeiro. **Defesa da concorrência**... p. 48.

³⁸⁴Como consequência: o impedimento do Estado Brasileiro de emitir notas irresponsavelmente e de gastar sem lastro orçamentário. MOREIRA, Egon Bockmann. **Desenvolvimento Econômico, Políticas**... p.75-100.

³⁸⁵TORRES, Ricardo Lobo. **Responsabilidade fiscal, renúncia**... p. 13.

³⁸⁶SILVEIRA, Alexandre Coutinho. **Incentivos Fiscais na**... p. 39.

³⁸⁷O CONFAZ tem por finalidade promover as ações necessárias à elaboração de políticas de harmonização de procedimentos e normas inerentes ao exercício de competência tributária dos Estados e do DF, entre outras funções, conforme estabelece seu regimento aprovado pelo Convênio ICMS/133. Mais informações em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/>

³⁸⁸FERREIRA, Sergio G. **Reforma tributária guerra fiscal**... p. 5 e ss

3.2.1 A Guerra Fiscal

A federação brasileira é composta por 27 Estados-membros e mais de 5000 municípios, mais o Distrito Federal (DF) e a União³⁸⁹, representada pelo governo federal, todos entes políticos com competência tributária para legislar, arrecadar ou dispensar o pagamento de tributos conforme determina a Constituição Federal de 1988.

De pronto, cabe observar que o desenho da estrutura federalista não prescinde de observar os critérios de justiça redistributiva e de redução de desigualdades sociais e regionais, por tratar-se de objetivo fundamental da República, expressamente previsto no artigo 3º da CF.

A compreensão contemporânea do que vem a ser política brasileira de desenvolvimento se resume a “guerras fiscais” entre os Estados-membros da Federação, muitas postas por terra pelos governos seguintes ou pelo controle de constitucionalidade do Supremo Tribunal Federal (STF).³⁹⁰

Esse entendimento baseia-se nos escassos exemplos históricos de políticas de desenvolvimento em sentido próprio, visto que até a década de 1980 o país sobreviveu às custas de programas de substituições de importações, e posteriormente foi sucedido por implemento de indústrias técnicas desenvolvidas no estrangeiro, sem capacidade de inovação.

No que concerne à Guerra Fiscal, ocorre em todos os níveis da federação, e em elevadíssimo grau entre Estados e municípios que constantemente travam disputas para atrair investimento para seus territórios, quando concedem benefícios fiscais de diversas naturezas, como a redução de pagamento de tributos para alguns contribuintes, conseqüentemente provocando a “guerra” e colocando em risco a harmonia do pacto federativo.³⁹¹

Na disputa entre Estados e Distrito Federal, a guerra fiscal ocorre em relação ao ICMS.³⁹² Como esse imposto é regulamentado pelo artigo 155º da CF, estabeleceu no parágrafo 2º do inciso XII, alínea g, que lei complementar deverá regular a forma como mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, os benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

³⁸⁹Nessa ordem, a União repassa parte de sua receita para os Estados e Municípios, bem como os Estados repassam suas receitas igualmente para os municípios, nos termos dos art. 157 e ss da CF.

³⁹⁰MOREIRA, Egon Bockmann. **Desenvolvimento Econômico, Políticas...** p.75-100.

³⁹¹Nos termos do art. 60, inciso I, parágrafo 4º da CF, o pacto federativo é considerado cláusula pétrea, de forma que não será objeto de deliberação do Congresso Nacional, proposta de emenda constitucional tendente a abolir a forma federativa do Brasil. ELALI, André. **Incentivos Fiscais Internacionais: Concorrência Fiscal, mobilidade financeira e crise de Estado**. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 171 e ss.

³⁹²O ICMS é um imposto similar ao IVA.

Com isso, a CF recepcionou a Lei Complementar nº 24/1975 que previa a necessidade de celebração de convênios entre os Estados e Distrito Federal para a concessão e revogação de benefícios e estabelece os procedimentos devidos.³⁹³

Quando ratificados os convênios de ICMS, tem a natureza formal de decretos (fonte formal principal do direito tributário), e não de simples norma complementar (fonte formal secundária), sendo celebrados e ratificados pelos Estados e DF, em prazo de quinze dias após a publicação entrando em vigor no prazo de trinta dias após a ratificação.³⁹⁴

Dessa forma, para ter validade, o benefício fiscal concedido por um dos entes da federação deve ser aprovado pelo CONFAZ, sendo obrigatória anuência de todos os Estados e do DF para sua aprovação, conforme se afirmou a Lei 24/75 no seu artigo 2º, §2º “*dependendo de decisão unânime dos Estados Federados*”³⁹⁵.

Na prática, porém, como é notório, ocorrem situações em que os Estados concedem vantagens fiscais às empresas sem que o fato seja apreciado e aprovado pelo CONFAZ.³⁹⁶ Quando concedidos unilateralmente pelos Estados e sem celebração de convênios no CONFAZ, os benefícios fiscais referentes ao ICMS³⁹⁷ favorecem indevidamente determinados empreendimentos estabelecidos em certas unidades da Federação, nesses casos, cabem aos

³⁹³ELALI, André. **Incentivos Fiscais Internacionais...** p. 171 e ss.

³⁹⁴SABBAG, Eduardo de Moraes. **Limites Formais à Concessão...** p. 112.

³⁹⁵Essa unanimidade é considerada por muitos como o fator impeditivo para aprovação da maioria dos convênios, pois conseguir o consenso de todos os Estados é tarefa quase “impossível.” Concordamos com as palavras de Hugo de Brito Machado: “não é razoável, portanto, considerar válida uma regra jurídica de hierarquia inferior, que exige a concordância unânime dos Estados, pois tal exigência inviabiliza a concessão de incentivos fiscais para a realização daquele objetivo. Isso porque não é razoável esperar que os Estados ricos admitam que os Estados pobres concedam incentivos fiscais capazes de atrair investimentos empresariais para seus territórios, vale dizer, incentivos fiscais, capazes de realizar aquele objetivo fundamental da República Federativa do Brasil, que é reduzir as desigualdades regionais. Trata-se de um dilema de difícil superação, que vem sendo motivo de conflitos intermináveis, nos quais tem prevalecido o poder dos Estados ricos.” MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário...** p.181-182.

³⁹⁶Dessas práticas, resulta a obrigação do Estado receptor da mercadoria, de aceitar o crédito do imposto que não foi recolhido no Estado de origem em virtude do incentivo por ele outorgado, em razão do princípio da não-cumulatividade do imposto, o que leva a ser o benefício suportado também pela unidade da Federação destinatária que nenhum benefício auferem em termos de arrecadação, em razão do empreendimento estabelecido por força de estímulos, naquela origem. Importa explicar que o voto proferido no CONFAZ representa um ato de anuência federativa ao Estado que solicitou o benefício, mas não significa renúncia de receita por parte dos demais, porque isso dependeria de aprovação de cada Poder Legislativo estadual, conforme dispõe o artigo 150º, parágrafo 6, da CF. Na prática, porém, os Secretários da Fazenda (que integram o CONFAZ, como membros representantes dos Estados) são nomeados pelo Governador de cada Estado, e podem aprovar legislação que concede ou retira benefícios sem aprovação do referido Conselho, deixando para os Tribunais pátrios se pronunciarem sobre a questão. RIBEIRO, Maria de Fátima. **Reflexos da Tributação...** p. 209-327.

³⁹⁷Exemplo: diferimento do ICMS (na importação, na aquisição interna de insumos, na aquisição para ativo fixo); financiamento do ICMS devido; redução do ICMS financiado; participação acionária do Estado; crédito presumido de ICMS; redução da base de cálculo, financiamento de terrenos e infraestruturas.

Estados e ao DF, que se sentirem prejudicados ou lesados, que ingressem com as medidas judiciais respectivas pleiteando a invalidade ou inconstitucionalidade dos respectivos incentivos.³⁹⁸

Nesse sentido, o STF, como guardião da CF, vem declarando a inconstitucionalidade de tais práticas, posto violarem expressamente disposições constitucionais, tais como as diretrizes para o ICMS, por não serem observadas.

Fica claro que o Legislativo brasileiro não corrige o problema por meio de edição de leis mais eficientes. Nessas hipóteses de transgressões legais e constitucionais, cabe ao Poder Judiciário decidir quando provocado e, infelizmente, a resposta é bastante lenta³⁹⁹.

Essa lentidão no Judiciário tem estimulado a ação de alguns governantes estaduais, que vêm concedendo incentivos fiscais de forma unilateral para atrair a aplicação de capitais em seus respectivos Estados, sempre contando com a modulação de efeitos em casos de declaração de inconstitucionalidade do benefício fiscal outorgado.⁴⁰⁰

Numa perspectiva concorrencial:

“A sistemática do ICMS, quando da concessão de incentivos fiscais representa um subsídio direto no preço, um *dumping*, que é condenado no mundo inteiro, e que ofende o princípio da livre concorrência. Isto porque uma indústria gozando desde incentivo pode desequilibrar os concorrentes.”⁴⁰¹

Uma das questões principais na discussão da incidência do tributo é referente à tributação na origem ou no destino, que é discutida como sendo a difícil relação entre os estados produtores e os estados consumidores, em que a preocupação maior nessa guerra é a perda de receita proveniente de sua arrecadação, escamoteando do jogo a questão maior que é a promoção do país.

Do ponto de vista da economia brasileira, portanto, verificamos que o Estado de origem, “no intento de se proteger”, está muito provavelmente – em lógica de concorrência – criando uma situação que lhe será prejudicial, pois induz o agente econômico a sair daquele Estado e produzir em outro Estado onde não incida a alíquota de exportação ou a alíquota de “Imposto sobre Valor

³⁹⁸RIBEIRO, Maria de Fátima. **Reflexos da Tributação...** p. 209-327.

³⁹⁹SILVA, José Afonso da. **Curso de direito tributário...** p. 775 e ss.

⁴⁰⁰BRAZUNA, José Luís Ribeiro. **Defesa da concorrência...** p. 48.

⁴⁰¹BRAZUNA, José Luís Ribeiro. **Defesa da concorrência...** p. 50 e ss.

Acrescentado (IVA)” na venda, ou qualquer opção que não lhe promova o gravame daquele montante.”⁴⁰²

Gera perplexidade nos estudiosos quando da análise do sistema de tributação do consumo no Brasil pela desarmonia na tributação do consumo quando o país detém a mesma língua, a mesma moeda numa dimensão continental.

O desentendimento entre os entes federados, por conta da guerra fiscal, tem gerado diversos problemas financeiros, como exemplo, o Estado da Paraíba, que atraiu diversas empresas para o seu território com incentivos tributários, e acabou se submetendo à degradação fiscal depois que as empresas dali migraram, sem recolher tributos como os concorrentes, que afetados no mercado, fizeram-no a duras penas.

Igualmente, temos o conflito entre o Rio Grande do Sul e a Bahia, que disputaram a instalação da indústria *Ford*, gerando perdas tributárias consideráveis e dificilmente compensáveis pela atividade econômica captada da referida empresa.⁴⁰³

E a experiência nos mostra, ainda, que muitos dos benefícios fiscais são instrumentos para promover o desenvolvimento de áreas nacionais de movimentação econômica atrasada, o que justifica o seu protecionismo.⁴⁰⁴

Vemos que as consequências dessa concorrência fiscal entre os entes internos da federação podem comprometer o pacto federativo e contrariam as regras de comércio internacional, porque provocam desigualdades entre os agentes de mercado, tanto interna quanto com outros países.⁴⁰⁵

Por existirem diferentes regimes tributários, este é um potencial elemento causador de distúrbios concorrenciais, cabendo à lei complementar editada com base no art. 146-A da CF prever a revisão periódica dos benefícios fiscais concedidos, prazos máximos de duração, e não criação de barreiras temporais para adesão aos referidos regimes, o que a olhos nus vemos não ocorrer.⁴⁰⁶

⁴⁰²SILVA, José Afonso da. **Curso de direito tributário...** p. 775

⁴⁰³ELALI, André. **Incentivos Fiscais Internacionais:**... p. 171 e ss.

⁴⁰⁴José Souto Maior Borges reconhece esse instituto como estímulo fiscal a empresas consideradas de interesse para o Estado, sendo nesse caso utilizada a serviço de uma política de industrialização. BORGES, José Souto Maior. **Isenções Tributárias...** p. 72.

⁴⁰⁵Dessa forma, está limitando o produtor brasileiro, privilegiando o agente econômico no MERCOSUL, por exemplo, que evidentemente não está sujeito àquela alíquota de venda interna. RIBEIRO, Maria de Fátima. **Reflexos da Tributação...** p. 209-327.

⁴⁰⁶RIBEIRO, Maria de Fátima. **Reflexos da Tributação...** p. 209-327.

A extensão do problema é de difícil mensuração e não fica só na questão concorrencial.

Isso porque o sistema tributário brasileiro é extremamente complexo, conduzindo a insegurança jurídica dos contribuintes, quando considerado o federalismo fiscal. No exercício de competência tributária, verifica-se o surgimento de conflitos entre os entes políticos, seja pela incerteza do tributo que deve incidir sobre determinada situação ou quando se trata de saber qual o ente político da federação que será competente para instituir determinado tributo.⁴⁰⁷

E mais. Registra-se o aspecto que decorre do exercício irregular da competência tributária quando o ente político concede benefícios fiscais fora dos parâmetros constitucionais e infralegais estabelecidos, isso porque podem perder contribuintes e diminuir a arrecadação nessa guerra fiscal instalada.

Devemos levar em especial atenção, que a guerra fiscal também decorre da diferença de desenvolvimento entre os Estados, posto que o Brasil possui Estados que estão muito à frente dos demais tanto em questões econômicas quanto sociais.⁴⁰⁸

Hugo Brito Machado corrobora quando escreve que:

“Num país com grandes disparidades regionais de renda como o Brasil, a centralização tributária, é muito importante para os objetivos de promover, via União Federal, a redistribuição mais justa das receitas tributárias entre as diversas áreas do território, permitindo que Estados e Municípios menos desenvolvidos possam realizar, em proveito de seu desenvolvimento econômico e social, investimento acima do que será viável com a mera utilização de suas receitas tributárias próprias.”⁴⁰⁹

Clara é a falta de uma política de desenvolvimento tanto nacional como regional, bem mais comprometida com a realidade socioeconômica. No fundo, o que se verifica é a existência de políticas de concessão de benefícios fiscais pelos Estados que não obedecem aos critérios mais definidos sob o ponto de vista econômico à luz da Carta Magna.

Igualmente, podemos constatar da sistemática da tributação do ICMS a dificuldade do controle do conflito instalado, necessitando urgente ajuste no sistema fiscal brasileiro.

⁴⁰⁷Para uma leitura completa sobre a Guerra fiscal, sugere-se a leitura da obra de coordenação da Professora Elizabeth Nazar Carrazza, **ICMS Questões Atuais**, São Paulo, Quartier Latin, 2007.

⁴⁰⁸RIBEIRO, Maria de Fátima. **Reflexos da Tributação...** p. 209-327.

⁴⁰⁹MACHADO, Hugo Brito. **Curso de Direito Tributário...** p. 201 e ss.

Quando se fala em problematização da estrutura da norma tributária e sua relação com a extrafiscalidade, verifica-se em diversos casos que o Estado ao dar o caráter de extrafiscalidade a um tributo, muitas vezes desvirtua a estrutura da norma tributária.⁴¹⁰

Para David Matkin⁴¹¹, as políticas de concessão de benefícios fiscais muitas vezes não surtem efeitos positivos, pois não afetam as decisões de investimento e, portanto, torna-se desnecessário reduzir as receitas fiscais. Em contrapartida, os programas de incentivos fiscais podem ser eficazes se devidamente planejados, com estrutura de prestação de contas e acompanhamento dos resultados do desenvolvimento empresarial e regional⁴¹².

O ente federado que ganha o investimento em seu território impõe, na maioria dos casos, uma perda a algum ou a alguns dos demais, posto que a guerra raramente é um jogo de soma positiva⁴¹³. Antecipando o segundo capítulo, temos que a relação de cooperação entre as unidades de governo é abalada, numa possível perda para toda a Federação, não configurando ótimo de Pareto.

A guerra fiscal revela uma fraqueza de instituições basilares do Estado Democrático de Direito, pois se trava à revelia do ordenamento jurídico⁴¹⁴.

⁴¹⁰A exemplo disso, verifica-se decisão do STF: “Ao instituir incentivos fiscais a empresas que contratam empregados com mais de quarenta anos, a Assembleia Legislativa paulista usou o caráter extrafiscal que pode ser conferido aos tributos, para estimular conduta por parte do contribuinte, sem violar os princípios da igualdade e da isonomia. Procede a alegação de inconstitucionalidade do item 1 do § 2º do art. 1º, da Lei 9.085, de 17-2-1995, do Estado de São Paulo, por violação ao disposto no art. 155, § 2º, XII, g, da CF. Em diversas ocasiões, esse Supremo Tribunal já se manifestou no sentido de que isenções de ICMS dependem de deliberações dos Estados e do Distrito Federal, não sendo possível a concessão unilateral de benefícios fiscais. Precedentes ADIMC 1.557 (DJ de 31-8-2001), a ADIMC 2.439 (DJ de 14-9-2001) e a ADIMC 1.467 (DJ de 14-3-1997). Ante a declaração de inconstitucionalidade do incentivo dado ao ICMS, o disposto no § 3º do art. 1º dessa lei deverá ter sua aplicação restrita ao IPVA. Procedência em parte da ação.” STF: ADI 1276, Relator (a): Min. ELLEN GRACIE, Tribunal Pleno, julgado em 29/08/2002, DJ 29-11-2002). Disponível em: <http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14747046/acao-direta-de-inconstitucionalidade-adi-1276-sp> Acesso em: 15 jul. 2016.

⁴¹¹MATKIN, D.S.T. **Designing accountable and effective economic development tax incentives - A study of corporate tax credits in Kansas**. Performance & Management Review, Vol. 34, No. 2, December 2010, p. 166–188.

⁴¹²Nesse sentido, por exemplo, nos Estados Unidos, várias empresas recebem incentivos fiscais como forma de promoção e desenvolvimento de suas atividades empresariais. “Hoje, milhares de empresas americanas se beneficiam de provisões especiais em códigos fiscais federais e estaduais que oferecem “alívio fiscal direcionado” para empresas ou indústrias específicas. As empresas de produção cinematográfica que operam no estado da Virgínia, por exemplo, não pagam impostos sobre vendas em produtos relacionados à produção e são permitidos créditos de imposto de renda individual e corporativo reembolsáveis. Trinta e nove outros estados oferecem tratamento especial semelhante às empresas de produção cinematográfica.” MITCHELL, Matthew, **The Pathology of Privilege - The Economic Consequences of Government Favoritism**. Mercatus Center George Mason University, 2014, p. 11 (*e-book*).

⁴¹³CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e Análise ...** p. 153 e ss

⁴¹⁴NASCIMENTO, Sidnei P. **Guerra Fiscal: Uma...** p.211–237.

Aliás, a fraqueza das instituições, na lição de Douglas North, é um sério entrave ao desenvolvimento econômico. Para o autor, as instituições formam a estrutura de incentivos de uma sociedade e, tanto as instituições políticas quanto as econômicas são determinantes fundamentais do desempenho econômico.⁴¹⁵

Paulo Caliendo explica que: “a concessão de benefícios fiscais para determinados setores ou fases do ciclo econômico de tributação que nos leva ao consumo ou da redução da base de cálculo ou concessão de isenções pode distorcer a concorrência, afetar a capacidade contributiva e afetar a neutralidade.”⁴¹⁶

Essa disputa acirrada cria vantagens, em que uma empresa com melhor acesso aos conhecimentos fiscais pode utilizar-se da concessão dos benefícios fiscais sobre outras empresas menos estruturadas, em verdadeira desigualdade de mercado.⁴¹⁷

Ou seja, os beneficiários dos benefícios fiscais acabam, na maioria das vezes, sendo as empresas, num verdadeiro contrassenso, pois o ônus da exação tributária, na sistemática da não-cumulatividade, é suportado pelo consumidor final.⁴¹⁸

A situação se agrava pelo fato de existir uma confusão nos diversos setores, em que se misturam políticas públicas de desenvolvimento (plano macroeconômico de longo prazo) com negócios administrativos do Estado (plano microeconômico de médio ou curto prazo), não havendo como dissociar os planos.⁴¹⁹

Ou seja, o Direito funciona não como uma instituição capaz de diminuir os custos de transação, mas, paradoxalmente, trabalha em seu sentido inverso. Tal situação altera para pior o ambiente econômico.⁴²⁰

Os efeitos negativos da guerra fiscal, além da renúncia à arrecadação do tributo, criam um ambiente de concorrência desleal, aumentam a complexidade do sistema tributário e as externalidades do sistema econômico.⁴²¹

A imposição tributária acarreta necessariamente num “aumento no custo da mercadoria ou do serviço (percussão), que o produtor procurará incorporar ao respectivo preço (repercussão

⁴¹⁵GONÇALVES, Oksandro Osdival; RIBEIRO, Marcelo Miranda. **Incentivos Fiscais: uma perspectiva da Análise Econômica do Direito**. Economic Analysis of Law Review, v. 4, n. 1, 2013, p. 79-102.

⁴¹⁶CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e Análise**.p 331.

⁴¹⁷MATKIN, D.S.T. **Designing accountable and...**p. 166–188.

⁴¹⁸SABBAG, Eduardo de Moraes. **Limites Formais à Concessão**... p. 114.

⁴¹⁹MOREIRA, Egon Bockmann. **Desenvolvimento Econômico, Políticas**... p.75-100

⁴²⁰SILVA, José Afonso da. **Curso de direito tributário**... p. 775 e ss.

⁴²¹FERREIRA, Sergio G. **Reforma tributária guerra fiscal**...p. 10 e ss.

econômica) ou se as condições de mercado não lhe permitirem a elevação do preço, o produtor será obrigado a retirar o custo tributário dos seus lucros, completa (incidência econômica) ou parcialmente (difusão); - ocorrendo os fenômenos da incidência econômica ou da difusão, a produção do bem ou serviço tenderá a diminuir. Assim, os produtores marginais serão obrigados a suspender sua produção, deslocando os respectivos fatores produtivos, se possível, para a produção de outros bens ou serviços não tributados ou sujeitos a um menor ônus fiscal; a saída desses produtores marginais do mercado provocará uma redução na oferta do respectivo bem ou serviço, causando elevação do preço, o que, finalmente, equivalerá à repercussão econômica para o consumidor daquele aumento original da carga tributária”.⁴²²

Pode-se observar que a doutrina⁴²³ aborda os impactos positivos e negativos da concessão de benefícios fiscais pela ótica do administrador público.

Os aspectos positivos seriam a geração de empregos e renda, o crescimento do PIB local, bem como da receita tributária futura. Os principais ônus seriam os conflitos entre os entes federados e a perda de receita presente, que poderá não ser compensada no futuro, tem havido ainda contestações no que se refere à concessão desses incentivos, questionando-se os resultados efetivos, principalmente com a geração de empregos.

Nessa perspectiva crítica, verifica-se facilmente que o convênio de ICMS não se confunde com a lei *per se*, nem o CONFAZ com um órgão do Legislativo, de modo que os integrantes de tal Conselho, notadamente Secretários da Fazenda ou de Finanças, não podem a pretexto de dispor sobre isenções de ICMS legislar a seu respeito no lugar do Poder Legislativo de cada Estado-membro e do Distrito Federal. Como corrobora Eduardo Sabbag:

“Tais convênios apenas integram o processo legislativo necessário à concessão dessas desonerações tributárias, que exsurgem, sim, jurídica e validamente, com o decreto legislativo ratificador do convênio interestadual, somente passando a valer com direito interno dos Estados depois da ratificação.”⁴²⁴

⁴²²BRAZUNA, José Luís Ribeiro. **Defesa da concorrência...** p. 47 e ss.

⁴²³NASCIMENTO, Sidnei P. **Guerra Fiscal: Uma...** p.211–237.

⁴²⁴SABBAG, Eduardo de Moraes. **Limites Formais à Concessão...** p.118. No mesmo sentido, Geraldo Ataliba citado por Roque Carrazza “o convênio não dá nem tira direito a nenhuma Fazenda e a nenhum contribuinte. Não cria direito de natureza tributária nem em benefício, nem em detrimento de ninguém. É mero pressuposto de exercício eficaz de competência isentadora dos legisladores ordinários.” CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional...** p. 248.

Não se pode deixar de registrar que qualquer benefício fiscal, quando concedido, tem característica de discriminação, porquanto toda tentativa de igualar os iguais, na relativização da isonomia, provocará desigual ação entre esses iguais e outros, porventura desiguais.⁴²⁵

Em outras palavras, se o objetivo é promover determinada região por intermédio da concessão de benefícios fiscais, a fim de que isso atraia investimentos e o fluxo de negócios, é possível que tal benesse não se torne factível para determinada empresa, que gostaria de migrar para a referida região, mas não possui recursos suficientes para financiar o deslocamento, por isso que, na maioria das vezes, os incentivos igualam somente os grandes investidores, e desiguam as pequenas empresas.

Entendemos que os benefícios fiscais devem ser concedidos na busca de soluções para correções de falhas de mercado e desigualdades regionais, porém de forma controlada e fiscalizada, com prazo de vigência, montante e condição previamente definidos, e cuja finalidade não seja o desenvolvimento do particular e sim da coletividade.

Os Estados poderiam pautar suas ações tendo como base a cooperação e não a competição. Entretanto, as diferenças regionais incitam à prática da guerra fiscal, com consequências negativas para o país, quando se observa o elevado custo fiscal agregado associado a essa prática.⁴²⁶

O efeito sobre a lucratividade das empresas beneficiadas é imenso, ocasionando condições desiguais em relação às demais empresas que concorrem no mesmo setor.⁴²⁷

Pelo exposto, as perdas decorrentes da concessão de benefícios fiscais, oriundos da guerra fiscal, são expressivas, além dos benefícios fiscais serem inadequados, uma vez que são ineficientes economicamente e provocam perdas de bem-estar para toda a coletividade.

Assim, há necessidade de modificação dos procedimentos rígidos, tornando-os simples. Consequentemente, o Estado tornar-se-á eficaz e eficiente na prossecução de seus objetivos. A adoção de boas práticas de governança fiscal seguramente reduziria a carga burocrática do sistema, que dificultam e criam obstáculos à obtenção dos resultados eficientes.

Acerca da problemática do desenvolvimento e sua relação com a distribuição da riqueza, Eduardo Paz Ferreira é preciso:

⁴²⁵SABBAG, Eduardo de Moraes. **Limites Formais à Concessão...** p. 99.

⁴²⁶FERREIRA, Sergio G. **Reforma tributária guerra...** 14 e ss.

⁴²⁷GONÇALVES, Oksandro Osdival. **Incentivos Fiscais: uma...** p. 79-102

“a percepção que se tem hoje da problemática do desenvolvimento, muito afastada das puras questões quantitativas, torna ainda mais violentas situações como a da brutal desigualdade na distribuição de riquezas, a da sujeição a situações de opressão e violação dos direitos humanos e da permanência de situações de fome e subnutrição que não foram ainda erradicadas e que criam um quadro que envergonha a humanidade.”⁴²⁸

Ante ao exposto, finalizamos a primeira parte deste trabalho, fazendo referência às apropriadíssimas palavras de Heleno Taveira Torres que nos dão o norte para o desenvolvimento do próximo capítulo: “benefícios fiscais podem assumir diferentes modalidades, todavia, sempre correspondem a uma vantagem excepcional: são exceções à regra de tributação e exercem papel extrafiscal; são despesas fiscais que implicam renúncia à arrecadação para intervenção no domínio econômico e visam concretizar objetivos públicos.”⁴²⁹

⁴²⁸ FERREIRA, Eduardo Paz. **O poder tributário...** p. 121.

⁴²⁹ TORRES, Heleno Taveira. **Segurança jurídica dos...** p. 85.

CAPÍTULO II - A CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS E A IGUALDADE TRIBUTÁRIA

4.0 NOTAS INICIAIS

O sistema fiscal constitui hoje uma realidade complicada, que resulta, em parte, de o sistema atender a um diverso conjunto de fins, que surgem sob a forma de provisão ou políticas públicas que garantem as necessidades coletivas, da saúde, do ensino, e do crescimento econômico.

Por outro lado, o estado financeiro reflete essa complexidade, pelo controle do fluxo financeiro do Estado que requer uma gama de funções financeiras que abarcam a cobrança, a contabilidade, a liquidação, o gasto, o controle, a avaliação das despesas públicas, procurando valorizar e respeitar a legalidade, a eficiência e a eficácia desses gastos.⁴³⁰

Como expusemos o regime dos benefícios fiscais e a sistemática para a sua concessão, figuram entre os assuntos que despertam interesse dos estudiosos do direito fiscal, justamente porque estabelecem um tratamento diferenciado e mais benéfico para os respectivos destinatários em detrimento de todos os demais contribuintes.

Como visto, as regras relativas ao estabelecimento dos benefícios fiscais são medidas de exceção à tributação-regra, fundamentadas em valores de ordem pública superiores, dando maior complexidade e dinamismo aos sistemas fiscais, na medida em que a constante evolução das realidades social e econômica requer modificação das leis fiscais.

Do ponto de vista normativo, os sistemas fiscais integram a ordem jurídica, assim os princípios que formam os sistemas são comuns aos princípios e valores dessa mesma ordem jurídica, entre eles a legalidade, a proibição ao excesso, a justiça social, a igualdade, a capacidade contributiva e a proporcionalidade, além de princípios valorativo e técnicos, integrados na ideia de racionalidade da ação administrativa, simplicidade, eficiência e eficácia do sistema.

Basta recordar que, para Adam Smith, um “bom sistema fiscal” deveria basear-se em alguns princípios fundamentais: a justiça (assegurando a igualdade perante o imposto), a certeza (para eliminar o arbítrio do lançamento do imposto), a comodidade (simplicificação das obrigações

⁴³⁰CATARINO, João Ricardo. **Lições de Fiscalidade**:... p. 55.

a cumprir pelos contribuintes) e a economia (objetivo de obter maiores receitas possíveis com menor custo).⁴³¹

Sendo os benefícios fiscais a clara expressão da multiplicidade⁴³² de fins dos sistemas fiscais, instituídos para tutela dos interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem, desde que observados os multicitados princípios e, por isso, a sua instituição como medidas excepcionais.

Diante do exposto, contextualizando a questão dentro da visão atual do modelo de Estado Democrático de Direito e os princípios que o fundamentam, tendo clarificado a origem histórica dos benefícios fiscais, seu conceito, sua forma de conformação dentro dos ordenamentos jurídicos português e brasileiro passaremos então a análise desse instituto em relação à igualdade entre os contribuintes e seu impacto na ordem econômica estatal.

Nesse sentido, valem as palavras de Rui 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 igualdade. O mais são desvarios da inveja, do orgulho, ou da loucura. Tratar com desigualdade a iguais, ou a desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real”.⁴³³

Um dos principais problemas, precisamente o objeto de análise deste trabalho, diz respeito ao conflito entre os incentivos fiscais e a igualdade tributária. Isso porque a sistemática dos incentivos fiscais aparentemente se contrapõe à garantia da igualdade, ao permitir que determinadas categorias de contribuintes usufruam de um tratamento não extensível a outras, incentivar condutas nem sempre pode ser feito com atenção direta ao princípio da capacidade contributiva.

Paula Vaz Freire pondera que a “derrogação dos princípios de justiça fiscal operada pelos benefícios fiscais é, talvez, mais aparente que efetiva, pois a unidade do sistema jurídico não comporta um crescendo de situações excepcionais sem que reclame um esforço de integração destas nos princípios jurídico-tributários fundamentais.”⁴³⁴

⁴³¹ARAÚJO, Fernando. **Adam Smith. O Conceito Mecanicista de Liberdade**. Coimbra: Almedina, 2001, p. 85.

⁴³²PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas. **Fiscalidade...** p. 69 e ss.

⁴³³BARBOSA, Rui. **Oração aos moços**. 7. ed. Rio de Janeiro: Ediouro, 1993, p. 55.

⁴³⁴FREIRE, Maria Paula Vaz. **Nascimento, Modificação e Extinção...** p.13

Na verdade, toda a situação de dois contribuintes é necessariamente diferente. Ou seja, qualquer benefício fiscal quando instituído vai separar os contribuintes em dois grupos: de um lado os seus destinatários, aqueles contribuintes que preenchem os requisitos para a fruição do incentivo e, de outro, aqueles que não preenchem tais condições e, assim, não serão destinatários do benefício.

Em verdade, tratar da tributação ou da não tributação acaba por envolver questões complexas acerca de direitos fundamentais, em especial a liberdade e a igualdade.

Merece notar o caráter jurídico-objetivo dos direitos fundamentais, o que significa que estes são os princípios com valores superiores a todo o ordenamento jurídico e são o fundamento das ordens jurídica e política de uma sociedade e, como tal, supõe uma obrigação para o Estado de atuar positivamente (nas mais diversas searas), incluindo a possibilidade de conceder benefícios fiscais, ou subvenções, em determinados casos, para que os direitos fundamentais sejam reais e efetivos.⁴³⁵

Nesse sentido, Sergio Vasques ensina: “a contextualidade que faz com que o princípio da igualdade possua um significado próprio no domínio do direito tributário faz também com que ele possua um significado diverso nos domínios menores em que o sistema tributário se decompõe”.⁴³⁶

A relação entre liberdade da atividade econômica e intervenção estatal segue lógica semelhante à justificação para a cobrança dos tributos - somente quando estritamente necessário.⁴³⁷

Do ponto de vista da eficiência tributária⁴³⁸, a arrecadação não pode ser o foco central do Estado, devendo buscar a obtenção menos onerosa ao reduzir as necessidades estatais agenciando

⁴³⁵ O autor complementa “Los derechos fundamentales no solo contienen derechos subjetivos de los individuos, en cuanto garantizan en su ámbito vital el status jurídico a la libertad individual frente a las injerencias del poder público y que otorga a las personas un derecho de defensa y de resarcimiento frente al Estado, sino también principios objetivos básicos del ordenamiento constitucional. BEREIJO, Álvaro Rodríguez. **Igualdad tributaria y...** p. 21.

⁴³⁶ VASQUES, Sergio. **O Princípio da Equivalência...** p. 76.

⁴³⁷ Para tanto, vale a transcrição de Nabais: “o princípio da livre disponibilidade (econômica) dos indivíduos implica, por um lado, que a ordem jurídica da economia garanta uma economia de mercado (ou privada), em que o processo econômico caiba primariamente à livre iniciativa individual, e que o estado desempenhe tarefas econômicas supletivas ou subsidiárias, isto é, aquelas tarefas que só ele pode desempenhar, ou que ele pode desempenhar melhor do que os agentes econômicos privados, em termos tanto de otimização da actividade económica como da minimização do desaproveitamento das forças produtivas.” NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental...** p. 205.

⁴³⁸ O princípio da eficiência encontra íntima relação com o princípio da proporcionalidade, representando um instrumento de controle e adequação dos meios aos fins. Serve para verificar se os instrumentos utilizados são os mais eficazes para o alcance do objetivo almejado, se os mecanismos aplicados são os menos penosos – para a administração e para o administrado – no alcance das finalidades públicas, se o esforço da medida é compatível com

a melhor alocação possível dos recursos, valendo a mesma premissa para a concessão dos benefícios fiscais que, em outras palavras, deve respeitar o princípio da proporcionalidade.

Entendemos ser importante para o desenvolvimento do presente capítulo, além da doutrina e a própria legislação, o contributo dado pelo estudo da Análise Econômica do Direito, que procura, na estreita relação entre Direito e Economia, demonstrar a forma mais eficiente de utilização de um tributo, e no caso dos benefícios fiscais se estes alcançam efetivamente os objetivos previstos para sua atribuição, como forma eficaz de evitar ou minimizar os efeitos negativos na ordem econômica.

4.1 A CONTRIBUIÇÃO DA ANÁLISE ECONÔMICA DO DIREITO

Adam Smith nos lecionou, apesar da multiplicidade das necessidades e da diversidade das preferências de cada indivíduo, existir ordem num universo aparentemente caótico, o mercado, e com ele a concorrência de condutas de cada indivíduo, mesmo que voltada para a satisfação pessoal – porque, normalmente, não pretendem promover o bem público - acabam por interagir com os demais, criando o equilíbrio de mercado, onde toda e qualquer escolha dos indivíduos obedecem a um mesmo padrão de racionalidade.⁴³⁹

Nesse sentido, toda escolha, ou decisão de um indivíduo, representa ponderar custos e benefícios, e optar pela alternativa que apresente maiores vantagens, ou, maiores benefícios líquidos.⁴⁴⁰

Encontramos aqui o ponto de apoio da ciência econômica, a forma como as escolhas são feitas, tendo como paradigma unificador de atuação, o comportamento racional, ou seja, a racionalidade está sempre presente, das mais elementares às mais complexas escolhas.

Se refletirmos, muitas das questões em Direito implicam decisões aos agentes e se envolvem escolhas, então, são condutas passíveis de análise pelo método econômico, pois o

o montante do benefício – inclusive do ponto de vista financeiro. A eficiência, assim, revela-se pela razoabilidade do método, pelo repúdio ao excesso, tanto nos instrumentos de controle quanto nas formas de aplicação do direito material. A atuação eficiente, a par de inteligente e ágil, deve ser proporcional” ÁVILA, Humberto. **A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade**. Revista Diálogo Jurídico, Ano 1, v. 1, n. 4, jul. 2001.

⁴³⁹ARAÚJO, Fernando. **Adam Smith...** p. 718 e ss.

⁴⁴⁰FREIRE, Paula Vaz. **O Comportamento Económico...** p. 417-728.

objeto da ciência econômica abrange toda forma de comportamento humano que requer a tomada de decisão.⁴⁴¹

Essa abordagem é um método de pesquisa, um conjunto de instrumentos analíticos sobre o comportamento humano, como John Maynard Keynes afirma: “Teoria Econômica não fornece um conjunto de conclusões assentadas imediatamente aplicáveis à política. Ela é um método ao invés de uma doutrina, um aparato da mente, uma técnica de raciocínio, que auxilia seu possuidor a chegar a conclusões corretas.”⁴⁴²

Como explica Paula Vaz Freire: “a racionalidade da decisão pode ser aferida *ex ante*, com base na análise dos processos mentais de previsão – de base probabilística ou intuitiva – que a determinam; ou ser objeto de uma avaliação *ex post*, assente na comparação entre os resultados obtidos e os objetivos pré-definidos.”⁴⁴³

Livre da forma de análise adotada, o que importa é saber se, atenta às circunstâncias concretas, a decisão apresenta como racional, ou seja, como a melhor entre as alternativas, assim temos que o comportamento racional é aquele que maximiza as vantagens ou os valores esperados, submetidos a uma função numérica de utilidade.⁴⁴⁴

A Economia neoclássica desenvolve-se assim, tendo como modelo de análise indivíduos racionais, que maximizam os seus benefícios de acordo com o sistema de instituições envolventes, pressupondo enquadramento dos comportamentos a existência do direito de propriedade definidos de forma clara, e de uma economia monetária perfeitamente competitiva, em que os preços funcionam como indicadores da decisão econômica.⁴⁴⁵

Apesar de apresentar limitações, foi possível derivar um conceito mais abrangente de racionalidade capaz de construir um instrumento de análise dos comportamentos sociais, ou seja, um padrão comum da decisão coletiva, cuja formulação da matriz unificadora ocorreu em grande parte pelo contributo trazido à ciência econômica por John Nash, pela criação da *teoria dos jogos*.⁴⁴⁶⁴⁴⁷

⁴⁴¹BECKER, Gary. **The Economic Approach to Human Behaviour**, The University of Chicago Press, 2001. e mais sobre o tema FRANCO, António L. de Sousa. **Análise Económica do Direito: Exercício Intelectual ou fonte de Ensino?**, in Sub Judice-Justiça e Sociedade, Justiça e Economia, nº 2, Janeiro-Abril, 1992, p. 6.

⁴⁴²COOTER, Robert; ULLEN, Thomas. **Direito & Economia...** p. 320 e ss.

⁴⁴³FREIRE, Paula Vaz. **O Comportamento Económico ...** p. 417-728.

⁴⁴⁴ARAÚJO, Fernando. **Introdução à Economia...** p. 33 e ss.

⁴⁴⁵FREIRE, Paula Vaz. **O Comportamento Económico...** p. 417-728.

⁴⁴⁶ John Forbes Nash Jr (1928) recebeu o Nobel de economia em 1994. Entre os principais trabalhos *Equilibrium points in n-person games*, in *Proceeding of the Nacional Academy of Science*, 36, 1950 e *Non-cooperative games*,

A acolhida da racionalidade com base nos desenvolvimentos do pensamento de John Nash admitiu abrir o campo de aplicação da análise econômica a muitas outras áreas do conhecimento.

Inicialmente esboçada para prever o comportamento dos consumidores e dos produtores, e comprovar a verificação das previsões efetuadas, a teoria da decisão econômica afirmou-se como uma ferramenta de análise aplicável na compreensão de mecanismos de interação social.⁴⁴⁸

Maximizar benefícios e minimizar custos é o denominador comum de todas as atuações humanas, o que consente aos instrumentos analíticos tradicionalmente pertencentes à Economia, poderem ser aplicados às mais diversas áreas do conhecimento, entre elas o Direito, como objeto de uma análise econômica.

Assim, o movimento da AED ou “*Law and Economics*” pode ser definido como a “aplicação da teoria econômica para o exame de formação, estruturação e impacto da aplicação de normas e instituições jurídicas”, chamando a atenção dos juristas para uma nova maneira de se analisar os fenômenos jurídicos.⁴⁴⁹

A *Law and Economics* foi inserida no estudo do Direito, no final da década de 60, por sua racionalidade econômica,⁴⁵⁰ apresentando assim grande capacidade metodológica para a

Tese de Doutorado, Universidade de Princeton, 1950. PINHEIRO, Armando Castelar e SADDI, Jairo. **Direito, Economia e Mercados**, 2005 e ARAÚJO, Fernando. **Introdução à Economia**, 2005.

⁴⁴⁷Entre muitos, o trabalho deste matemático e economista representa um ponto de viragem fundamental na evolução da história do pensamento econômico, como um dos mais notáveis avanços intelectuais do século XX. A construção de Nash apresenta os princípios essenciais da teoria dos jogos não cooperativos e equilíbrio não cooperativo. Tomamos a lição de Paula Vaz Freire ao explicar a teoria “Os jogos são uma metáfora utilizada para compreender as situações de interação social, nestas circunstâncias, tal como num jogo, é essência escolher uma estratégia e o resultado dessa interação depende de estratégias escolhidas por cada um dos participantes. Um jogo é uma situação social na qual dois ou mais intervenientes interagem, significando isso que a melhor decisão que um deles pode tomar depende das decisões tomadas pelos outros. Se assim é, existe uma interdependência de ganhos, no sentido de que os ganhos totais são variáveis consoante as diversas combinações de actuações possíveis. (...) A grande evolução trazida à ciência económica por esta teoria radica na conclusão de que os resultados das actuações dos indivíduos não dependem apenas das respectivas estratégias e das condições exógenas que enfrentam, mas dependem, igualmente e de forma directa, das estratégias, escolhidas pelos demais intervenientes” FREIRE, Paula Vaz. **O Comportamento Económico...** p. 417-728.

⁴⁴⁸Como exemplo de aplicação da teoria para análise: do comportamento dos políticos quando procuram maximizar a obtenção de votos; do comportamento dos militares quando definem estratégias de batalha; ou do comportamento dos cônjuges quando discutem como passar as suas férias. FREIRE, Paula Vaz. **O Comportamento Económico...** p. 417-728.

⁴⁴⁹CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e Análise...** p. 38 e ss.

⁴⁵⁰Apesar de sua concepção ter iniciado ainda no século XVII, com Jeremy Bentham e Adam Smith.

análise jurídica, propiciando um método seguro de avaliação das diversas situações, evitando a volatilidade da política e da aleatoriedade na escolha de critérios de justiça⁴⁵¹.

A Teoria Econômica do Direito nasceu com os trabalhos de autores como, Ronald Coase (1960)⁴⁵², Guido Calabresi (1970)⁴⁵³, e Richard Posner (1972)⁴⁵⁴. A disciplina ganhou rigor metodológico, sobretudo, por meio dos trabalhos desenvolvidos nas universidades norte-americanas em Chicago, Yale e Berkeley, com expoentes como Richard Posner⁴⁵⁵, Henry Manne e Gary Becker⁴⁵⁶.

A AED, como explica o Professor Fernando Araújo, é a área do conhecimento humano que tem por objetivo empregar as ferramentas teóricas e empíricas econômicas, a fim de expandir a compreensão e o alcance do direito e aperfeiçoar o desenvolvimento, a aplicação e a avaliação de normas jurídicas, principalmente com relação às suas consequências.⁴⁵⁷

Tradicionalmente, o movimento científico AED, dada a própria singularidade teórica inerente, é objeto de profundas críticas por parcela dos estudiosos, entre os quais aqueles que desenhavam "a Análise Econômica do Direito como uma daquelas aparentes iconoclastias dos valores tradicionais sob as quais habitualmente se abriga uma nova idolatria, desta feita aos interesses materialistas e ao valor da 'eficiência'"⁴⁵⁸

Muito além da simples e pura aplicação de modelos econômicos a temas jurídicos, o referido movimento procede à renovação da temática em voga, por exemplo, com o adensamento da análise do comportamento humano ou com a expansão da Economia Aplicada apoiada na Teoria dos Jogos.⁴⁵⁹

⁴⁵¹COOTER, Robert; ULLEN, Thomas. **Direito & Economia**, p. 21.

⁴⁵²O Problema do Custo Social. COASE, Ronald Coase. **The Problem of Social Cost**. The Latin American and Caribbean Journal of Legal Studies: Vol. 3. N. 1. Article, 2008.

⁴⁵³O Custo dos Acidentes: Uma Análise Jurídica e Econômica. CALABRESI, Guido. **The Costs of Accidents: A Legal and Economic Analysis**. New Haven, CT: Yale University Press. 1970

⁴⁵⁴A Análise Econômica do Direito. POSNER, Richard Allen. **The Economics Analysis of Law**. 6. ed. Aspen, 2003.

⁴⁵⁵Richard Posner é um dos expoentes da hipótese de que as regras legais que existem são quase racionais, no sentido de que são uma consequência de seu uso socialmente desejável, este vinculado à escola do pensamento denominada *Economic Analysis of Law*, ou Análise Econômica do Direito.

⁴⁵⁶ARAÚJO, Fernando. **Análise Econômica do Direito - Programa e Guia de Estudo**. Coimbra: Almedina, 2008, p. 21 e ss.

⁴⁵⁷ARAÚJO, Fernando. **Análise Econômica do Direito...**, p. 13 e ss.

⁴⁵⁸ARAÚJO, Fernando. **Análise Econômica do Direito...** p. 21 e ss.

⁴⁵⁹ARAÚJO, Fernando. **Análise Econômica do Direito...** p. 21 e ss.

Como qualquer ciência, a AED reconhece como válida e útil a distinção entre o que é (positivo), relacionado ao critério da verdade, e o que deve ser (normativo) relacionado ao critério de valor.

A primeira acepção decorre da afirmação de que a "lei é uma obrigação apoiada por (que cria) uma sanção estatal", logo, o jurista e o legislador devem-se questionar acerca de "como uma sanção vai afetar o comportamento", ou seja, ocupam-se em estudar as repercussões práticas do Direito sobre o mundo real.⁴⁶⁰

Ou seja, a segunda estuda como a noção de justiça se comunica com conceitos de eficiência econômica⁴⁶¹, maximização da riqueza e maximização de bem-estar.⁴⁶²

Em sentido diverso, verifica-se que a economia tem teorias matematicamente precisas e métodos empiricamente sólidos de análise dos efeitos dos preços sobre o comportamento.⁴⁶³

Pois, no mercado, é a subida e descida de preços que cria o incentivo para que as escolhas de consumidores e produtores ajustem-se mutuamente, o sistema de preços é o sistema de informação do mercado.⁴⁶⁴

Dessa forma, resta clara a importância da Economia para o Direito, já que proporciona a criação de uma teoria científica capaz de prever os efeitos das sanções legais no comportamento humano, ou seja, como o indivíduo reage à lei.⁴⁶⁵

Parte-se do pressuposto utilitarista de que o homem é um maximizador racional de seus fins e satisfações, e a AED pretende explicar, através da economia, o fenômeno jurídico. Portanto, essa teoria procura aconselhar os operadores do direito a buscar a lei mais eficiente aplicável à regulação de um direito.⁴⁶⁶

Armando Pinheiro e Jairo Saddi apontam três premissas que norteiam a AED: a maximização racional das necessidades humanas⁴⁶⁷; os indivíduos obedecerem aos incentivos de

⁴⁶⁰COOTER, Robert; ULLEN, Thomas. **Direito & Economia**. Tradução de Luís Marcos Sander, Francisco Araújo da Costa. 5. ed. Porto Alegre: Bookman, 2010. Título original: *Law and Economics*, p. 25 e ss.

⁴⁶¹FRIEDMAN, David. **Direito e ciência Econômica**. Título original: *Law and Economics*. Traduzido por MENDES, Armindo Ribeiro. A Análise Econômica do Direito e da Justiça. In: *Sub Judice: Justiça e Sociedade, Justiça e Economia*. N. 2, Janeiro-Abril, 1992

⁴⁶²CARVALHO, Cristiano. **A análise econômica...** p. 183-207..

⁴⁶³Estatística e econometria. COOTER, Robert. **Direito & Economia...** p. 38.

⁴⁶⁴RODRIGUES, Vasco. **Análise Econômica do Direito...** p. 23

⁴⁶⁵COOTER, Robert. **Direito & Economia...** p. 37 e ss

⁴⁶⁶POSNER, Richard. **The Economics Analysis of Law...** p 25 e ss.

⁴⁶⁷São as escolhas dos agentes econômicos que vão se basear na adequação racional e eficiente dos fins aos meios. PINHEIRO, Armando Castelar e SADDI, Jairo. **Direito, Economia e Mercados**, Rio de Janeiro: Elsevier, 2005, p. 9 e ss.

preços para conseguir balizar o seu comportamento racional⁴⁶⁸; e as regras legais que moldam os incentivos aos quais as pessoas estão submetidas, influenciando nas decisões de troca, produção, consumo ou investimento.⁴⁶⁹

Com vistas a compreender o inter-relacionamento existente entre a AED e o Direito Tributário/Fiscal, faz-se necessário, primeiramente, reconhecer a natureza econômica que é intrínseca ao referido ramo jurídico.

Ou seja, a partir do momento em que as interações entre Direito, Economia e Política ocorrem, os sistemas passam a se utilizar das ferramentas alheias para resolução dos seus problemas, em uma forma de evolução sistêmica.⁴⁷⁰

Como bem aponta Paulo Caliendo, as premissas da apreciação da análise econômica do Direito Tributário são: “a) o sistema da economia e o sistema tributário possuem coerência intersistemática; b) os princípios tributários mais permeáveis às informações advindas do subsistema econômico são a neutralidade fiscal, a capacidade contributiva e a justiça fiscal; c) o princípio da neutralidade fiscal, da capacidade contributiva e o princípio da justiça fiscal possuem, por sua vez, coerência intra-sistemática”.⁴⁷¹

Em outras palavras, não há como se dissociar do sistema tributário a racionalidade econômica, mesmo porque, para que exista um Estado Fiscal, é fundamental que o Direito Tributário seja definido em conformidade com a estrutura lógico-objetiva econômica⁴⁷².

Algumas escolas da AED entendem a tributação: como custo da transação (escola de Chicago), a tributação como escolha pública (escola da *public choice*)⁴⁷³, a tributação e a maximização da riqueza (escola *law and economics*), e a tributação como instituição (escolas institucionalistas).⁴⁷⁴

⁴⁶⁸Sistema de preços que baliza o comportamento humano, no Direito são as recompensas/sanções tais como incentivos, multas e prisões para os diversos comportamentos. PINHEIRO, Armando. **Direito, Economia e Mercados** ... p. 89 e ss.

⁴⁶⁹PINHEIRO, Armando. **Direito, Economia e Mercados**... p. 9 e ss.

⁴⁷⁰FRANCO, António L. de Sousa. **Análise Económica do...** p. 7 e ss. FREIRE, Paula Vaz. **O Comportamento Económico e o Imperialismo da Economia**... p. 417-728.

⁴⁷¹CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e Análise** ... p. 01.

⁴⁷²CARVALHO, Cristiano. **A Análise Económica do Direito Tributário**. In: “Direito Tributário – Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 4.

⁴⁷³Verificar BUCHANAN James McGill e TULLOCK Gordon. **The Calculus of Consent: Logical Foundations of Constitutional Democracy**, Indianapolis, Liberty Found, 1999 e ARÁUJO, Fernando, **Introdução à Economia**, 2005.

⁴⁷⁴“Apesar de ser uma única escola, o movimento de Direito & Economia tem diversas correntes de interpretação, que convergem em relação ao instrumental analisado, mas diferem no tocante ao seu ponto de partida para a aplicação desses instrumentos. Assim, há a Escola de Chicago, a Escola da Public Choice, os Institucionalistas e os

Assim, a AED coloca no centro dos estudos jurídicos os problemas relativos à eficiência do Direito, o custo dos instrumentos jurídicos na persecução de seus fins e as consequências econômicas das intervenções jurídicas.⁴⁷⁵

Exatamente por esse motivo, ela é uma ferramenta adequada à análise do objeto de estudo, já que aproxima Direito Tributário/Fiscal e Economia, sintonizando a justiça fiscal à justiça econômica⁴⁷⁶.

Nas palavras do professor Cristiano Carvalho, “a análise econômica do direito, ao avaliar os incentivos causados pelas normas, sempre busca propor alternativas que julgue mais eficientes para os fins pretendidos pelo legislador ou pelo juiz.”⁴⁷⁷

O autor ainda complementa que os estudos microeconômicos se pautam na procura dos mecanismos de escolha que o consumidor utiliza no momento em que decide como alocar esses recursos escassos e “seu caráter empírico e sua forte matematização a tornaram uma ciência no mais puro sentido da palavra, pois é capaz de não apenas descrever acuradamente o seu objeto, como também prever, com razoável grau de precisão, o comportamento futuro deste mesmo objeto. E qual objeto é esse? A escolha humana...”⁴⁷⁸

Visando diminuir a injustiça social, os teóricos da AED entendem que a melhor (ou a menos pior) solução para essa intervenção estatal é a adoção de uma medida fiscal⁴⁷⁹, tal como a instituição do imposto de renda progressivo.

Corroborando essa tese, Louis Kaplow e Steven Shavell sustentam que as normas positivas (*legal rules*) que almejam a distribuição de renda são menos eficientes do que o sistema do Imposto de Renda, o qual seria o mais eficiente para este fim.⁴⁸⁰

Neo-Institucionalistas, o Movimento dos Estudos Críticos. São perspectivas que competem entre si na abordagem e na interpretação da formulação dos preceitos e de sua inter-relação com o processo legal e econômico. Por exemplo, para a Escola de Chicago, o agente econômico está sempre procurando maximizar a sua satisfação, num processo racional, enquanto na Escola da Public Choice, o objetivo é maximizar a reputação – há inúmeros pontos de maior proximidade, outros nem tanto; contudo, o instrumental (econômico) utilizado é um só.” PINHEIRO, Armando Castelar e SADDI, Jairo. **Direito, Economia e Mercados** ... p. 85 e ss.

⁴⁷⁵FREIRE, Paula Vaz. **O Comportamento Econômico**... p. 417-728.

⁴⁷⁶CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e Análise**... p. 45 e ss.

⁴⁷⁷CARVALHO, Cristiano. **A Análise Econômica**... p. 6.

⁴⁷⁸CARVALHO, Cristiano. **A Análise Econômica**... p. 8 e ss.

⁴⁷⁹KAPLOW, Louis; SHAVELL, Steven. **Should legal rules favor the poor? Clarifying the role of legal rules and the income tax in redistributing income**. Discussion paper no. 272. 1/2000. Harvard Law School. The Center for Law, Economics and Business, 2000, p. 2 e ss.

⁴⁸⁰KAPLOW, Louis; SHAVELL, Steven. **Should legal rules**... p. 2 e ss.

No entanto, necessário é ter presente que a tributação pode causar distorções, (peso morto) no sistema de preços do mercado, posto que retira o equilíbrio, gerando um custo social negativo.⁴⁸¹

Isso ocorre quando um imposto causa um desequilíbrio entre a oferta e a demanda, desconsiderando-se a reflexão quanto à elasticidade, ocorrendo uma queda na oferta em razão do aumento do preço.⁴⁸²

Nesse caso, tanto o consumidor como o produtor perdem⁴⁸³, pela perda de bem-estar social resultante da menor produção e da redução do consumo, que sem recorrer a mecanismos de quantificação e de ordenação, a livre troca no mercado, permite-nos concluir a maximização do bem estar social.⁴⁸⁴

A tributação então é ineficiente, porém, isso não faz com que se deseje eliminá-la, pois o Estado de Direito não é possível sem tributação.⁴⁸⁵ De acordo com essa ótica, o sistema fiscal seria um mal necessário, um preço para a liberdade.⁴⁸⁶

A AED está fincada em três principais premissas: escolha racional ou maximização, equilíbrio e eficiência.⁴⁸⁷

Uma escolha é dita “racional” quando feita de modo deliberado e consistente por agentes que têm preferências completas e procuram maximizar o retorno esperado que extraem dessas preferências dentro de suas restrições orçamentárias⁴⁸⁸.

A Teoria da Escolha Racional serve, portanto, como poderoso instrumental para realizar prognósticos a respeito do comportamento humano, bem como para investigar eventuais desvios do comportamento esperado.⁴⁸⁹

⁴⁸¹RODRIGUES, Vasco. **Análise Económica do Direito...** p. 19

⁴⁸²CARVALHO, Cristiano. **A Análise Económica...** p. 10 e ss.

⁴⁸³O primeiro passa a consumir menos, em razão do próprio limite do orçamento individual, ao passo que o produtor tem uma perda em seu lucro contábil, em decorrência das deduções tributárias.

⁴⁸⁴FREIRE, Maria Paula Vaz. **Eficiência Económica e Restrições Verticais: Os Argumentos de Eficiência e as Normas de Defesa da Concorrência.** Lisboa: AAFDL, 2008, p. 799.

⁴⁸⁵CARVALHO, Cristiano. **A Análise Económica...** p. 10 e ss.

⁴⁸⁶PINHEIRO, Armando e SADDI, Jairo. **Direito, Economia e Mercados...** p. 30 e ss.

⁴⁸⁷RIBEIRO, Márcia Carla Pereira; GALESKI, Irineu. **Teoria geral dos contratos: contratos empresariais e análise económica.** Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 77 e ss.

⁴⁸⁸Conforme ensina Gary Becker, a Economia seja mais um método do que uma Ciência com objeto delimitado, uma vez suas ferramentas podem ser aplicadas a todo tipo de comportamento humano, regido por escolhas individuais. BECKER, Gary. **The Economic Approach...** p.5.

⁴⁸⁹BECKER, Gary, **The Economic Approach...** p.5.

Desse modo, sabendo que as normas jurídicas são criadas para induzir determinados comportamentos e reprimir outros, conforme sejam valorados, como “bons” ou “ruins” pelo formulador de políticas públicas, a Teoria da Escolha Racional pode ser utilizada para realizar juízos de prognose e diagnose dessas mesmas normas.⁴⁹⁰

Entendemos ser a Teoria da Escolha Racional aplicável ao Direito Tributário, já que se constitui meio de prever as eventuais condutas dos contribuintes e, conseqüentemente, levar à criação ou aplicação de uma lei da maneira mais eficiente.⁴⁹¹

Em linhas gerais, a Teoria da Escolha Racional⁴⁹² trabalha com a premissa de que os indivíduos, por serem racionais, agem sempre buscando maximizar seus próprios interesses, reagindo, para tanto, a incentivos, entre os quais se encontram as normas jurídicas.⁴⁹³

A norma jurídica e, principalmente, a sua sanção, é processada como um preço pelo seu destinatário. As pessoas reagem às sanções da mesma forma como reagem aos preços: por serem racionais, avaliam a relação entre custo e benefício da conduta que poderia vir a praticar.⁴⁹⁴

Esse mecanismo de balanço das qualidades e prejuízos que se tem em escolher uma saída ou outra é chamado de *trade-off*. Do termo *trade-off* se entende pela necessidade de averiguação do custo/benefício das situações, a fim de se definir qual delas é mais benéfica e, portanto, deve ser escolhida em detrimento da outra⁴⁹⁵. E o custo que se tem pela renúncia à situação não escolhida é o que os economistas chamam de custo de oportunidade.⁴⁹⁶

Uma vasta evidência empírica, objeto de diversos estudos entre eles de Jerry Hausman demonstra o efeito dos impostos sobre as famílias quanto às decisões racionais relacionadas ao trabalho/lazer⁴⁹⁷.

⁴⁹⁰PINHEIRO, Armando e SADDI, Jairo. **Direito, Economia e Mercados...** p. 32

⁴⁹¹RODRIGUES, Vasco. **Análise Económica do Direito...** p. 12.

⁴⁹²Aplicar a teoria da Escolha Racional na política é o objetivo da teoria da escolha pública que veio para contrapor a teoria da economia do bem estar ou *welfare economics*, que se centrava na análise dos fracassos de mercado que justificavam a intervenção do Estado de forma corretiva. Já a teoria da escolha pública veio clarificar os fracassos do governo e os limites da intervenção desse mesmo Estado. PINHEIRO, Armando e SADDI, Jairo. **Direito, Economia e Mercados...** p. 34.

⁴⁹³PINHEIRO, Armando e SADDI, Jairo. **Direito, Economia e Mercados...** p.45.

⁴⁹⁴MANKIW, N. Gregory. **Introdução à Economia: princípios de micro e macroeconomia**, Cengage Learning, São Paulo, 2008, pp. 04-05. (ebook).

⁴⁹⁵MANKIW, N. Gregory. **Introdução à Economia...** p. 04.

⁴⁹⁶MANKIW, N. Gregory. **Introdução à Economia...** p. 05.

⁴⁹⁷CASTELA, Manuel Jorge. **Impostos e “Justiça Social”**: Um ensaio de Análise Económica do Direito (Fiscal) – pelo lado da Oferta – a partir de uma recensão crítica de um artigo de Shavell e Kaplow, in Sub Judice-Justiça e Sociedade, Análise Económica do Direito Parte II, n. 34, Janeiro-Março, 2006, p 13 e ss.

Em paralelo a essa constatação, é importante acrescentar que o pressuposto básico de que as pessoas fazem escolhas racionais e a própria Teoria da Escolha Racional, devem ser aplicados de forma a considerar a existência de limites à racionalidade humana e o uso de artifícios decisórios.⁴⁹⁸

Paulo Caliendo, fundamentando o poder de tributar, pelo pensamento conceito, explica a escola “para um contribuinte racional, a tributação deve ser vista como um bom negócio, onde existe um equilíbrio razoável entre o que é pago em tributo e o que se recebe de investimentos e serviços públicos”.⁴⁹⁹

Em suma, a escolha pública evidencia a par das falhas de mercado a presença das falhas de intervenção, originadas pelas imperfeições econômicas reais.⁵⁰⁰

A seu turno, a segunda premissa traz que o conceito de equilíbrio é o padrão de comportamento que se atinge quando todos os atores estão maximizando seus próprios interesses simultaneamente.⁵⁰¹ Resulta da hipótese de que os agentes econômicos agem como maximizadores racionais de suas preferências e que podem também responder a incentivos.⁵⁰²

A terceira premissa, que tange a eficiência, faz contato com a ideia de praticabilidade.⁵⁰³ José Casalta Nabais pondera que a ideia de “economicidade, racionalidade ou eficiência *lato sensu* – que não é nova, pois esteve presente nas preocupações das ciências cameralistas do *Polizeistaat*, e que atualmente tende a ser vista como um princípio jurídico-constitucional com validade geral – tem, no domínio do direito fiscal, um peso muito específico, atento ao caráter de procedimentos de massa em que os impostos se concretizam.”⁵⁰⁴

Os incentivos de Estado encontram suas raízes nas razões de eficiência ou em razões de equidade, fundamentados na ideia de funcionamento perfeito do mercado concorrencial, garantindo alocação de recurso de forma eficiente.⁵⁰⁵

Para arranjo da política fiscal, os legisladores buscam distribuir os encargos fiscais entre contribuintes semelhantes equiparados, e os teóricos entendem que o sistema tributário deve

⁴⁹⁸ CASTELA, Manuel Jorge. **Impostos e Justiça Social**... p. 13 e ss.

⁴⁹⁹ CALIENDO, Paula. **Direito Tributário: Três**... p. 174

⁵⁰⁰ ARAÚJO, Fernando. **Introdução à Economia**. 2005, p. 58-60.

⁵⁰¹ GONÇALVES, Oksandro Osdival; **Incentivos Fiscais: uma**... p. 79-102.

⁵⁰² CARVALHO, Cristiano. **A Análise Econômica**... p 10 e ss.

⁵⁰³ COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e Justiça Tributária – Exequibilidade da Lei Tributaria e Direitos do Contribuinte**, Malheiros Editores, 2007, p. 146 e ss.

⁵⁰⁴ NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental**... p. 373-374.

⁵⁰⁵ FREIRE, Paula Vaz. **O Reforço da**... p. 661-679.

tratar os contribuintes do mesmo modo, voltando a atenção para implementação das razões de equidade, como princípio para medição do bem estar ou para que as disposições específicas da estrutura fiscal não violem a equidade horizontal.⁵⁰⁶

Na perspectiva de desenvolvimento econômico, há ordenamentos jurídicos com graus diversos de eficiência e racionalidade, mesmo numa lógica de redução do papel do Estado, pode-se demonstrar que o crescimento econômico depende também da eficiência das soluções públicas utilizadas para regular o sistema tributário.⁵⁰⁷

Isso porque a vantagem na racionalidade verifica-se na expressão de liberdade e democracia, enquanto nas finanças públicas e nas escolhas públicas, a irracionalidade tende a representar o arbitrário e o totalitarismo.

Vale destacar as lições de Aliomar Baleeiro, quando afirma que uma política tributária, para ser racional, há de manter o equilíbrio ótimo entre o consumo, a produção, a poupança, o investimento e o pleno emprego.⁵⁰⁸

Entretanto, não podemos recusar a relação entre a eficiência e a justiça⁵⁰⁹, como ensina Richard Posner:

“Não poderemos nunca esperar que o direito venha a alcançar uma perfeita eficiência. Uma vez que a maximização de riqueza não é apenas um guia para o julgamento, mas também o referencial perfeito para a crítica e a reformulação. Se os juízes não estão sendo capazes de maximizar a riqueza, o analista econômico irá pressioná-los a alterar sua prática ou doutrina da melhor maneira possível – num programa voltado para a promulgação exclusiva de legislação que se ajuste aos ditames da maximização de riqueza.”⁵¹⁰

Um dos significados mais importantes de eficiência diz respeito à maximização da riqueza e do bem-estar e pode-se dizer até mesmo da felicidade⁵¹¹ de um indivíduo. Sob essa

⁵⁰⁶ELKINS, David. **Horizontal Equity as a Principle of Tax Theory**. In: Yale Law & Policy Review, Vol. 24: Iss I, Article 3, 2006. Disponível em: <http://digitalcommons.law.yale.edu/ylpr/vol24/iss1/3> consultado em 27 de setembro de 2017.

⁵⁰⁷SANCHES, J. L. Saldanha. **Justiça Fiscal**... p. 24.

⁵⁰⁸BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**... p. 171.

⁵⁰⁹CASTELA, Manuel Jorge. **Impostos e Justiça Social**...p. 13 e ss.

⁵¹⁰POSNER, Richard Allen. **The Economics Analysis Of Law**... p. 34 e ss.

⁵¹¹Uma pesquisa sobre felicidade tem potencial para mudar nosso ponto de vista sobre tributação de forma significativa. Modelos standard de tributação utilizam uma simples função que unifica todos os indivíduos investigados, aumenta o consumo e diminui o esforço no trabalho. Indivíduos variam na forma como ganham renda. A pesquisa sobre a felicidade demonstra que dados níveis de felicidade (no caso utilidade) são complexas funções com muitas variáveis. Utilidades podem ser causas independentes de *status* de uma pessoa, e suas preocupações. Utilidades podem depender dos indivíduos, como também podem adaptar-se ao nível de renda, bem como habilidades e desabilidades, e podem variar de acordo com a idade. Há uma série de outras maneiras em que a literatura sobre felicidade pode mudar resultados das bases fiscais. Temos que considerar algumas possibilidades,

ótica, uma lei será mais eficiente que outra se for capaz de atingir os mesmos resultados por meio de custos menores.⁵¹²

Esses custos não precisam, necessariamente, ser financeiros, mas podem envolver também custos pessoais, morais ou custo social (que envolve as externalidades), custos de oportunidade ou custos de transação.⁵¹³

Tomando o lecionado por Maquiavel, em *O Príncipe*, a eficiência é uma virtude essencial da atividade humana⁵¹⁴. Acrescente-se que, em um Estado de Direito, almeja-se uma distribuição mais equitativa dos bens existentes em sociedade, especialmente, considerando-se que os mercados são sistemas imperfeitos.⁵¹⁵

Eis aqui a relevância das políticas públicas direcionadas ao bem-estar coletivo (*welfare motivated policies*), as quais, marcadas pela figura do tributo corretivo (*corrective taxes*), perseguem a correção das falhas de mercado (*market failure*), financiando os bens públicos (*public goods*)⁵¹⁶, redistribuindo a renda ou controlando a economia.⁵¹⁷

Existe uma dificuldade em definir uma situação ótima de bem-estar, remetendo a AED para uma noção dinâmica e relativa de eficiência. Melhor dizendo, uma situação é *melhor do que outra*, mas, não é a determinação de que ela corresponde ao *melhor resultado possível*.⁵¹⁸

O princípio da liberdade econômica exige que se permita ao indivíduo a livre escolha, pelo que uma limitação a essa liberdade apenas é admissível quando resulte em danos à coletividade ou quando o Estado tenha que tomar precauções para a própria conservação e manutenção dessa liberdade de decisão. Com efeito, o princípio se concretiza na livre disponibilidade econômica dos indivíduos e suas organizações, especialmente, as sociedades comerciais.⁵¹⁹

incluindo os efeitos da tributação sobre o casamento e como o sistema fiscal deve levar deficiência em conta. Para uma leitura completa sobre a relação entre Direito e Felicidade: WEISBACH, David A. **What Does Happiness Research Tell Us About Taxation?**, in *Law & Happiness*, edited by POSNER, Eric A. and SUSTEIN Cass R. The University of Chicago Press. 2010, p. 293-324

⁵¹²RIBEIRO, Márcia Carla Pereira. **Teoria geral dos...** p. 77 e ss.

⁵¹³CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e Análise...** p. 42 e ss.

⁵¹⁴MAQUIAVEL, Nicolau. **O Príncipe**. São Paulo: Ed. Martin Claret, 2002.

⁵¹⁵TIPKE, Klaus. **Moral Tributaria del Estado...** p. 58

⁵¹⁶Sobre o conceito de bens públicos, STIGLITZ, Joseph. **Economics of the Public Sector**, 2ª ed., Norton, 2000.

⁵¹⁷COOTER, Robert; ULLEN, Thomas. **Direito & Economia...** p. 32 e ss.

⁵¹⁸FREIRE, Maria Paula Vaz. **Eficiência Económica e Restrições...** p. 799

⁵¹⁹TIPKE, Klaus. **Moral Tributaria del Estado...** p. 58.

Por fim, tem-se que o Estado transfere riquezas dos setores privados (*non-lump-sum transfer*)⁵²⁰ para os cofres públicos, a fim de custear a própria estrutura estatal e realizar as atividades descritas pela Constituição como de sua competência.

Essa escolha pública (*public choice*) não apenas deverá ser a medida menos onerosa aos contribuintes, de maneira a permitir a manutenção do equilíbrio econômico, como também se aterá às suas consequências sobre as decisões dos agentes econômicos, já que a tributação incide sobre fatos econômicos e, deste modo, induz o contribuinte a optar pelas possibilidades que preservem sua riqueza individual.⁵²¹

Assim, vemos o quanto a maximização da riqueza pela economia é importante para o Direito, no que diz respeito inclusive à Justiça⁵²².

Analisando o comportamento do contribuinte, porém, pode-se observar uma inclinação ao inadimplemento dos deveres fiscais, como já mencionado na introdução deste trabalho.

Os contribuintes, muitas vezes, não se sentem “motivados psicologicamente⁵²³” ao cumprimento das suas obrigações tributárias, e tal desânimo é justificado alegando-se que o pagamento dos tributos não traz qualquer espécie de retorno ou retribuição, posto que os serviços públicos continuam tendo uma qualidade ruim.⁵²⁴

O dilema vivido toma forma quando o Estado carece cada vez mais de recursos para fazer face às despesas com saúde, previdência, segurança, educação, fomento, pesquisa, etc., sendo necessária atribuição de tributos.

Todavia, tomando exemplo o caso do Brasil, em que a situação se acha mais grave que Portugal, verifica-se que parte abundante da população sequer tem condições econômicas para o custeio de suas necessidades fundamentais, quanto mais para contribuir para o erário público.⁵²⁵

No tocante à necessidade dos serviços públicos, este é inversamente proporcional à condição econômica do sujeito, uma vez que aqueles mais ricos, os quais, em princípio, teriam

⁵²⁰PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas. **Fiscalidade**... p. 55 e ss.

⁵²¹CALIENDO, Paulo. **Princípio da neutralidade fiscal**. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (org.). Princípios de direito financeiro e tributário. Estudo em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 520 e ss.

⁵²²CASTELA, Manuel Jorge. **Impostos e “Justiça Social”**... p. 13 e ss.

⁵²³TÔRRES, Heleno. **Segurança Jurídica dos...** p.173.

⁵²⁴Na perspectiva brasileira, o contribuinte não recebe qualquer contrapartida estatal que justifique sua privação de recursos em benefício do Estado. ROCHA, Sérgio André. **Processo fiscal e...** p. 829-847

⁵²⁵ROCHA, Sérgio André. **Processo fiscal e...** p. 829-847

melhores condições de contribuir para o financiamento das atividades estatais, são exatamente os que menos necessitam dela.

Como Kaplow⁵²⁶ e Shavell apresentam em seus estudos, a lei fiscal pode e deve ser um instrumento do legislador para promover eficiência, mas é um instrumento questionável para promover equidade, ou seja, a redistribuição de rendimento.⁵²⁷

Um estudo elaborado por Noam Noked sobre política fiscal integrada para a concepção de benefícios fiscais de pesquisa e desenvolvimento mostra que: *“much of the current R&D tax benefits are not the product of a design process, but an arbitrary consequence of the structure of the tax system, its standard concepts and mechanisms such as tax credits or exemptions.”*⁵²⁸

De tal modo, no que respeita aos impostos e, por consequência, quando da sua desoneração, a eficiência é medida pela comparação entre as receitas fiscais arrecadadas e os objetivos extrafiscais perseguidos, por um lado, e a totalidade dos custos (financeiros e não financeiros) suportados para os efeitos, por outro.⁵²⁹

Resta claro decorrer para a Administração em geral e, principalmente para a fiscal, um dever de boa administração. Isso é “um dever de a Administração perseguir o bem comum da forma mais eficiente possível.”⁵³⁰

Uma observação final sobre a Análise Econômica do Direito nas palavras de David Friedman:

“Ao olhar para a AED, o modo através do qual os economistas tendem a converter matérias relativas a discussões sobre equidade, justiça, correção ou noções do mesmo tipo, em discussões sobre eficiência constitui objeto de uma observação surpreendente. Em parte, isto sucede porque os economistas levam realmente em conta o efeito das normas jurídicas sobre os preços de mercado (coisa que não acontece frequentemente com os especialistas tradicionais do direito). O resultado da tomada em conta destes efeitos consiste na eliminação frequente dos efeitos distributivos das alterações de tais normas. Noutra parte, tal sucede porque os economistas efetivamente partem do princípio de que as

⁵²⁶KAPLOW, Louis. **An Optimal Tax System**, Harvard John M. Olin Center for Law, Economics, And Business, Cambridge, Discussion Paper number 701,2011, Disponível em http://www.law.harvard.edu/Programs/olin_center ISSN 1936-5357 (on-line)

⁵²⁷KAPLOW, Louis; SHAVELL, Steven. **Should legal rules...** p. 3 e ss.

⁵²⁸Tradução livre: “grande parte dos benefícios fiscais de I & D atuais não são produto de um processo de design, mas uma consequência arbitrária da estrutura do sistema tributário, seus conceitos e mecanismos padrão, como créditos tributários ou isenções.” NOKED, Noam. **Integrated Tax Policy Approach to Designing Research & Development Tax Benefits**. John M. Olin Center of Law, Economics, and Business Fellow’s Discussion Paper Series, Harvard Law School, Cambridge, n. 57, Junho, 2014, p. 6. Disponível on-line: http://www.law.harvard.edu/programs/olin_center/ ISSN 1936-5357. Acesso em: em 13 jan. 2017.

⁵²⁹CARLOS, Américo Fernando Brás. **Impostos: Teoria Geral...** p. 142 e ss.

⁵³⁰AMARAL, Diogo Freitas do. **Curso de Direito...** p. 38

normas modificam os comportamentos, coisa que os especialistas do direito algumas vezes não aceitam. Se assim for, então ao avaliar as normas, temos que nos perguntar não só se elas produzem um resultado justo no caso concreto, mas também se os seus efeitos sobre o comportamento daqueles que conhecem a existência dessas normas e modificam a suas ações para levá-las em conta, são de alguma forma desejáveis. Uma segunda observação é de que a AED frequentemente demonstra a existência de argumentos de eficiência quanto a normas vulgarmente consideradas como estando fundamentadas exclusivamente em argumentos de justiça.”⁵³¹

Pelo exposto, podemos concluir que qualquer imposição tributária que revele excessivo custo ao contribuinte, estimulando o seu descumprimento, deve ser rechaçada, pois compromete a eficiência da arrecadação tributária.

4.1.1 A Extrafiscalidade⁵³²

A aplicação do tributo somente na sua função arrecadatória tem como consequências a inibição da produção de bens e serviços em razão da diminuição da capacidade econômica advinda do aumento da tributação; a diminuição dos níveis de emprego, a redução do poder aquisitivo do contribuinte; a redução do consumo e também a diminuição da competitividade do país em relação ao mercado externo.⁵³³

Além da função arrecadatória, os tributos apresentam funções de estímulo ou desestímulo de certas condutas ou atividades.

O desenvolvimento econômico está aliado à atuação do Estado. Assim, o Estado poderá atuar mediante políticas fiscal e extrafiscal.⁵³⁴

Diferentemente da imposição tradicional (tributação fiscal), que visa exclusivamente à arrecadação de recursos financeiros (fiscais) para promover o custeio dos serviços públicos, a tributação extrafiscal é aquela que almeja fins diversos da captação de recursos para o erário, com nítido caráter de interferência no domínio econômico.⁵³⁵

⁵³¹FRIEDMAN, David. **Direito e ciência Econômica**. Título original: Law and Economics. Traduzido por MENDES, Armindo Ribeiro. In: Sub Justice: Justiça e Sociedade, Justiça e Economia “A Análise Econômica do Direito e da Justiça. N. 2, Janeiro-Abril, 1992, p. 37

⁵³²Os efeitos extrafiscais dos tributos podem ser estudados tanto pelo Direito Econômico quanto pelo Direito Fiscal, alterando-se, contudo, o objeto formal, e a metodologia adotada. REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**, 2ª ed., São Paulo, Saraiva, 1974, p. 55

⁵³³CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e Análise...** p. 93 e ss.

⁵³⁴PINHEIRO, Armando e SADDI, Jairo. **Direito, Economia e Mercados...** p. 60 e ss.

⁵³⁵CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e Análise...** 93 e ss.

Teixeira Ribeiro apresenta essa contraposição entre finalidades fiscal e extrafiscal quando a finalidade primária não é a cobrança de receita, mas outra finalidade política que geralmente se traduz em desencorajar ou encorajar determinado comportamento.⁵³⁶

Ou seja, além do financiamento das despesas públicas, há outras finalidades, como redistribuição de riquezas, estabilização macroeconômica e influência na afetação de recursos, entre outros.⁵³⁷

Marcus de Freitas Gouveia afirma que “a extrafiscalidade, assim como a fiscalidade, não subsistem isoladamente, decorrendo a sua identificação concreta, sempre de uma peculiar análise da norma tributária.”⁵³⁸

As concepções portuguesas e brasileiras sobre extrafiscalidade são muito similares entre si⁵³⁹, e também ao direito espanhol⁵⁴⁰, e italiano, que, no entanto, finca-se na expressão “parafiscalità⁵⁴¹”, dando maior dimensão do que a simples vinculação de receitas à entidade para estatal.

No caso de benefícios fiscais, parece estranho a finalidade não ser extrafiscal, como poderia uma norma que reduz receita estar a cargo da sua obtenção?

Nesse sentido, a finalidade fiscal do imposto inclui a obtenção da receita e a repartição do encargo pelos contribuintes é feita segundo um princípio de justiça.

Como assevera o mesmo autor, o imposto “assegura, ao mesmo tempo, receitas ao Estado e a pretendida justiça na tributação” ao distinguir a obtenção da receita do imposto de outro meio qualquer como a emissão de moeda.⁵⁴²

Comumente, as minorações que se processam na carga tributária, pela concessão de benefícios fiscais, têm escopo de atender as necessidades de índole econômica extrafiscal, e prestam-se a promover a igualdade entre os cidadãos e por esta razão é possível considera-las justas.⁵⁴³

Além da repartição justa dos encargos, é objetivo do sistema fiscal a minimização da ineficiência econômica e dos custos de administração, como leciona Teixeira Ribeiro:

⁵³⁶RIBEIRO, J.J Teixeira. **Lições de Finanças Públicas**, 5ª ed., Coimbra: Coimbra Editora, 1997, p. 258 e ss.

⁵³⁷Os impostos e taxas progressivos, por exemplo, estão incluídos nos instrumentos fiscais para redistribuição.

⁵³⁸GOUVÊA, Marcus de Freitas. **A Extrafiscalidade no Direito Tributário**... p. 2.

⁵³⁹NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental**... p.305 e ss.

⁵⁴⁰BEREJO, Álvaro Rodríguez. **Igualdad tributaria y**, 2011.

⁵⁴¹GOUVÊA, Marcus de Freitas. **A Extrafiscalidade no Direito Tributário**... p. 3.

⁵⁴²RIBEIRO, J. J. Teixeira. **Lições de Finanças Públicas**... p. 169 e ss.

⁵⁴³GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Das Exonerações Tributárias**... p. 9-94

“Um sistema fiscal pode ser encarado do ponto de vista da equidade, da eficiência e da administração. Daí que só tenhamos um sistema fiscal óptimo quando ele o seja em cada um desses três aspectos. Isto é, quando simultaneamente: a) realize a igualdade horizontal e vertical; b) apenas produza, através do lançamento e cobrança dos impostos, efeitos rendimento, e não também efeitos-substituição, pelo que não gera encargos excedentes, sendo, portanto, óptimo sob o ponto de vista da eficiência; c) se mostre de gestão fácil e económica para o Estado e cómodo e compreensível para o contribuinte, sendo óptimo, finalmente, sob o ponto de vista da administração”⁵⁴⁴

Ponderando em caráter constitucional, encontramos esse fenômeno em diversos dispositivos da CRP. Designadamente nos artigos 66º, nº 2, alínea “h” que versa sobre a compatibilização da política fiscal com a proteção ambiental e a qualidade de vida.

Além disso, artigo 81º, alínea “b”, o qual impõe que a política fiscal contribua para a justiça social, e a igualdade de oportunidades e a correção das desigualdades, como já referenciado, pelo artigo 103º, nº 1, quando considera-se como objetivo secundário do sistema fiscal a repartição justa dos rendimentos e da riqueza.⁵⁴⁵

Analisando-se a CF, encontram-se diversos dispositivos que podem ser utilizados pelo Poder Público para tornar plausível a concessão de benefícios fiscais ou exonerações fiscais, sob o fundamento da aplicação da extrafiscalidade⁵⁴⁶.

Nesse diapasão, os objetivos constitucionais são a distribuição de renda e terra, a defesa da economia nacional, a orientação dos investimentos para setores produtivos ou mais adequados ao interesse público, a promoção do desenvolvimento regional ou setorial e, principalmente, a implementação de políticas públicas.⁵⁴⁷

A utilização do imposto com caráter de extrafiscalidade é amplamente aceita pela doutrina.

Isso decorre porque no Direito Fiscal a extrafiscalidade é matéria essencial, colocada juntamente com a fiscalidade e com as limitações do poder de tributar, sendo fundamento ontológico⁵⁴⁸ e epistemológico⁵⁴⁹ da tributação.⁵⁵⁰

⁵⁴⁴RIBEIRO, J.J. Teixeira. **Lições de Finanças Públicas...** 234.

⁵⁴⁵NABAIS, José Casalta. **Estudos de Direito Fiscal...** p. 135.

⁵⁴⁶A CF traz em seu bojo uma série de normas que garantem a existência e a aplicação do princípio da extrafiscalidade, confira-se, a título de informação não exaustiva: Art. 3º, II e III, Art. 170º, IX, art. 172, art. 174, 1º à 4º e art. 179.

⁵⁴⁷GONÇALVES, Oksandro Osdival. **Incentivos Fiscais: uma...** p. 79-102.

⁵⁴⁸A ontologia “procura situar e definir cada uma das expressões fundamentais da realidade”. REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito...** p. 22

Ricardo Lobo Torres de igual forma defende:

“A extrafiscalidade, como forma de intervenção estatal na economia, apresenta uma dupla configuração: de um lado, a extrafiscalidade se deixa absorver pela fiscalidade, constituindo a dimensão finalista do tributo; de outro, permanece como categoria autônoma de ingressos públicos, a gerar prestações não tributárias.”⁵⁵¹

Como observado, o objetivo da extrafiscalidade é o exercício dos valores constitucionais, pois, como afirmava Alfredo Augusto Becker, a extrafiscalidade é “um instrumento de intervenção estatal no meio social e na economia privada.”⁵⁵²

Convém mencionar, embora de forma atenuada, na extrafiscalidade é possível a observância do princípio da capacidade contributiva, porém, se considerados os desvios estruturais, hoje existentes no sistema fiscal brasileiro, a justiça dos benefícios fiscais há de ser aferida em sentido amplo.⁵⁵³

Os tributos podem, em função de seu caráter extrafiscal, ser direcionados para a redução de desigualdades sociais e para a regulação de mercados.

Assim, seja pela instituição de tributos ou pela concessão de benefícios fiscais, faculta ao Estado intervir sobre o domínio econômico de forma indireta, induzindo a adoção de determinados comportamentos.⁵⁵⁴

Nesse sentido, André Elali menciona que a extrafiscalidade é característica “Decorrente da supremacia do interesse público, que fundamenta juridicamente a tributação com fins diversos do puramente arrecadatório”.⁵⁵⁵

Numa economia de mercado com concorrência perfeita, a eficiência alocativa é alcançada com o aumento da produção até o ponto em que o custo marginal é igual à utilidade marginal⁵⁵⁶, porém a existência de externalidades conduz ao afastamento desse resultado, induzindo a níveis produtivos indesejáveis ou ineficientes.⁵⁵⁷

⁵⁴⁹A epistemologia “estuda as condições do conhecimento nos domínios de cada ciência particular.” REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito...** p. 22

⁵⁵⁰CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário...** p. 30-31

⁵⁵¹TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário.** Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p.210 e ss.

⁵⁵²BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito...** p. 528.

⁵⁵³GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Das Exonerações Tributárias...** p. 9-94

⁵⁵⁴SHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica.** Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 84 e ss.

⁵⁵⁵ELALI, André. **Incentivos Fiscais Internacionais...** p. 37 e ss.

⁵⁵⁶A criação do conceito de utilidade marginal floresceu no final do século XIX, trazendo a resposta ao paradoxo e hoje é a base teórica da análise econômica da demanda. Willian Stanley Jevons, Alfred Marshall e Friedrich Von

Pode-se afirmar que a tributação é um fenômeno econômico no sentido de que produz efeitos distributivos, alocativos e estabilizadores no mercado e na economia.⁵⁵⁸

Presentemente, a maioria dos Estados utiliza-se do Direito Tributário para conseguir ambas as finalidades fiscais e extrafiscais, garantindo o equilíbrio econômico, tutelando o meio ambiente, reduzindo desigualdades sociais, entre outros tantos objetivos econômicos e sociais, atribuindo à tributação a execução de um papel que vai além da mera arrecadação de receita pública.⁵⁵⁹

Dessa forma, a extrafiscalidade é aplicada como forma de política econômica, destinando-se, por exemplo, no Brasil ao desincentivo à saúde (álcool e fumo) com a alta tributação de ICMS e IPI (seletividade em função da essencialidade do produto). A extrafiscalidade encontra-se adstrita ao interesse público.⁵⁶⁰

Em Portugal, procura-se um equilíbrio entre os objetivos fiscais e extrafiscais relativos aos eco impostos, ou eco tributos, por exemplo, em que a obtenção de receitas se conjuga com a modelação de comportamentos ecológicos dos indivíduos e das empresas, penalizando aqueles comportamentos antiecológicos e favorecendo-os em prol do ambiente.⁵⁶¹

Ao verificarmos o conceito de finalidade extrafiscal, podemos perceber uma delimitação teórica do conceito de benefício fiscal.

Assim, serão benefícios fiscais aqueles desagravamentos fiscais que constituem um tratamento excepcional de uma situação com um objetivo alheio ao sistema fiscal. Estes são utilizados para promover fins muito díspares, tais como a cultura, o investimento na atividade econômica, a habitação própria, a reabilitação urbana, a educação, as novas tecnologias, o capital de risco, o combate à interioridade, o turismo, a reestruturação empresarial e muitas outras.⁵⁶²

Tratando-se, como dito anteriormente, de uma abdução do princípio da igualdade tributária, ao tutelar um interesse público com dignidade constitucional que torne legítima a realização da finalidade extrafiscal por via do sistema fiscal.⁵⁶³

Wieser são grandes precursores da teoria da utilidade marginal. MANKIWI, N. Gregory. **Introdução à Economia...** p. 65 e ss.

⁵⁵⁷FREIRE, Maria Paula dos Reis Vaz. **Eficiência Económica...** , p. 59 e ss.

⁵⁵⁸SHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias...** p. 33 e ss.

⁵⁵⁹RIBEIRO, Maria de Fátima. **Considerações sobre as Medidas...** p. 223-247

⁵⁶⁰ELALI, André. **Incentivos Fiscais Internacionais...**, p. 37 e ss.

⁵⁶¹AZEVEDO, Patrícia Anjos. **Apontamentos sobre a...** p. 509-537

⁵⁶²CATARINO, João Ricardo. **Lições de Fiscalidade:..** p. 61.

⁵⁶³NABAIS, José Casalta. **Estudos de Direito Fiscal,...** p. 134 e ss.

Como bem assevera José Casalta Nabais, “são os benefícios fiscais o segmento mais importante e operacional da extrafiscalidade.”

O benefício fiscal deve ser o mais neutro possível, de forma que não se constitua em elemento importante de decisão do agente econômico nas suas escolhas.

Conforme Celso Antonio Bandeira de Mello, “são as aspirações ou vantagens lícitamente almejadas por toda a comunidade administrativa, ou parte expressiva de seus membros”.⁵⁶⁴

Entre tantos defensores da constitucionalidade das isenções e, por isso, dos benefícios fiscais, Alberto Xavier é quem reconhece que embora as isenções possam agredir o princípio da igualdade tributária, é possível defendê-los ainda diante de fins extrafiscais, lecionando que “o princípio da generalidade é um princípio constitucional que deve se relacionar com outros princípios de ordens econômica e social, que tem o mesmo valor hierárquico.”

Complementando o autor, que há de se subordinar “(...) a ideia de aptidão para contribuir à aptidão para realizar outros fins do Estado. À justiça fiscal, entendida com sentido estático, sobrepõe-se a um conceito mais lato e dinâmico de justiça, relacionado ao crescimento econômico e à justiça social. Como tais, são objetivamente fundamentais não se pode falar em privilégio fiscal; e como tais fins são objetos de preceitos constitucionais com o mesmo grau hierárquico dos que definem o princípio da igualdade, não pode se sustentar a inconstitucionalidade das normas que, criando isenções extrafiscais, lhes tenham reconhecida prevalência.”⁵⁶⁵

Nuno Sá Gomes, ao analisar os benefícios fiscais no sistema fiscal português, reconhece a sua legitimidade diante do caráter extrafiscal, igualmente o EBF legitima quando instituídos com finalidades extrafiscais com relevância superior à da tributação.⁵⁶⁶

Quanto aos benefícios fiscais, como potências determinantes dos comportamentos dos indivíduos, esse também tem finalidade extrafiscal, e não somente da pura obtenção de receitas para fazer frente às despesas, claramente passam por objetivos vários de promoção e proteção ao investimento e desenvolvimento (I&D), ambiente, poupança, emprego, formação, cultura e solidariedade.⁵⁶⁷

⁵⁶⁴MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo...** p. 76 e s..

⁵⁶⁵XAVIER, Alberto. **Manual de Direito Fiscal.** Lisboa (s.n.), 1974, p. 294 e ss.

⁵⁶⁶GOMES, Nuno de Sá. **Teoria Geral dos Benefícios...** p. 363.

⁵⁶⁷AZEVEDO, Patrícia Anjos. **Apontamentos sobre a...** p. 509-537

Salta aos olhos que a extrafiscalidade aponta importante perspectiva de intervenção estatal do Estado na ordem econômica com o poder de incentivar ou desincentivar certas atividades ou setores econômicos, ao mesmo tempo, contudo, altera o preço relativo dos bens, para o bem ou para o mal, já que modifica as condições naturais do mercado.⁵⁶⁸

Por isso, o Estado deve promover suas políticas com o mínimo de efeitos negativos para a sociedade e desconsiderar essas premissas, pois provoca a ineficiência geral do sistema econômico.

Sobre outro ponto de vista, os incentivos fiscais estão também intimamente relacionados ao orçamento do Poder Público, à medida que, classificados como renúncia de receita pelo ente concedente, à primeira vista implicam diminuição de receitas.

Portanto, há necessidade de avaliação pelo ente político a respeito da intensidade de sua arrecadação e de suas receitas não tributárias, para que possa abrir mão de parcela de suas receitas para a consecução de outros objetivos – objetivos esses que, aliás, poderão eventualmente produzir maior arrecadação no futuro, levantando-se a questão da intervenção do Estado na ordem econômica que desde já se apresenta.⁵⁶⁹

4.1.2 Externalidades Positivas e Negativas

Paula Vaz Freire, sobre externalidades, ensina:

“consistem em efeitos positivos ou negativos, sobre terceiros, gerados a partir da conduta de um agente, os quais não são incorporados, num processo de transação em qualquer mercado. Tratando-se por definição de efeitos externos a um mercado, os benefícios ou custos em que se consubstanciam não obtêm expressão monetária, pelo que não são objetos de pagamento ou indenização”.⁵⁷⁰

⁵⁶⁸CARVALHO, Cristiano. **A análise econômica...** p. 183-207

⁵⁶⁹Elegendo a segunda opção, o ente federado é obrigado a manter “as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias” e, caso não seja possível, deve adotar “medidas de compensação (...), por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição”, como determinam os incisos I e II, do artigo 14, da LRF.

⁵⁷⁰FREIRE, Paula Vaz. **O Reforço da Análise...** p. 661-679.

Para manter-se o bem-estar social, a presença de externalidades conduz a um problema de sub-produção de bens marcados por externalidades positivas⁵⁷¹ e de sobre-produção de bens causadores de externalidades negativas.⁵⁷²

É o custo ou benefício que um agente, na realização de uma atividade econômica, impõe a terceiros, ou seja, é o impacto das ações de uma pessoa sobre o bem-estar ou a renda de outras que não participam da ação, sem a correspondente compensação.⁵⁷³

Primeiramente, a questão das externalidades foi abordada pelo economista inglês Athur Cecil Pigou, em 1932, de forma genérica, articulando a possibilidade de intervenção do governo, incluindo a tributação como possível solução.⁵⁷⁴

Ao desafiar as doutrinas econômicas vigentes e a tradição neoclássica em relação à substituição da ação industrial privada pelo estado, desenvolveu o conceito da taxa de Pigou, como uma medida do Estado para influenciar o comportamento de agentes econômicos no mercado, com o objetivo de corrigir externalidades negativas. Além do mais, formulou o efeito de Pigou, que explica o aumento da demanda para bens de consumo num período de deflação.⁵⁷⁵

Por longo período de tempo, a taxa corretiva foi vista pelos economistas como o remédio teoricamente preferido para o problema das externalidades. Isso porque, desde Pigou, a imposição de um imposto igual ao dano esperado que uma atividade produz concretizou um instrumento desejável para o controle do comportamento, porque levaria a um uso desde dano, pelos agentes econômicos, de forma mais eficiente.⁵⁷⁶

Posteriormente, a questão foi amplamente desenvolvida por Ronald Coase que, em 1960, publicou um estudo denominado de “O Problema do Custo Social”, o que lhe garantiu o Prêmio Nobel de Ciências Econômicas em 1991.⁵⁷⁷

⁵⁷¹Cristiano Carvalho e André Elali explicam: “Externalidades positivas e free-riders são, na Economia, usualmente associados à problemática dos bens públicos. Cabe salientar que a concepção econômica de bem público não se confunde com a definição jurídica usualmente atribuída à mesma expressão. No direito, bem-público costuma ser aquele que é de propriedade do Estado, como, por exemplo, hospitais, bibliotecas e escolas públicas. Para a Economia, no entanto, um bem é público quando reúne duas características: 1) uso não-rival; e 2) não exclusividade.” CARVALHO, Cristiano de. **Análise Econômica do...** p. 5 e ss.

⁵⁷²FREIRE, Paula Vaz. **O Reforço da Análise...** p. 661-679.

⁵⁷³MANKIW, N. Gregory. **Introdução à Economia...** p. 20 e ss.

⁵⁷⁴Obra denominada *The Economics of Welfare*. MANKIW, N. Gregory. **Introdução à Economia...** p. 25.

⁵⁷⁵SHAVELL, Steven. **Corrective Taxation versus Liability as Solution to the Problem of Harmful Externalities**. In: *The Journal of Law & Economics*, Vol. 54, n. 4, part 2, Chicago, The University of Chicago Press, Novembro, 2011, p. S249-s266.

⁵⁷⁶SHAVELL, Steven. **Corrective Taxation versus...** p.S249-s266

⁵⁷⁷CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e Análise...** p. 70 e ss.

O premiado economista utiliza como quadro de fundo as teorias de dois grandes economistas, Pareto⁵⁷⁸ com a condição para um funcionamento eficiente da economia, e Pigou com a solução para os efeitos externos, questionando uma e outra, e apresentando interpretações e resultados até então ignorados pela economia neoclássica.⁵⁷⁹

Ronald Coase, em síntese, estuda até que ponto o mercado privado é eficaz ao lidar com externalidades, e chega à conclusão de que se os agentes econômicos envolvidos puderem negociar, sem custos de transação, a partir de direitos de propriedade bem definidos pelo Estado, poderão alocar os recursos de modo mais eficiente, solucionando o problema das externalidades.⁵⁸⁰

O Teorema de Coase⁵⁸¹ pode ser resumido pelo seguinte excerto:

“Os agentes privados podem solucionar os problemas das externalidades entre si, desde que os custos de transação não sejam excessivos. Qualquer que seja a distribuição inicial dos direitos, as partes interessadas sempre podem chegar a um acordo pelo o qual todos ficam numa situação melhor.”⁵⁸²

A substituição da regulamentação do Estado e do poder dos tribunais pela alternativa do mercado é, em substância, a mensagem de Ronaldo Coase, em que suas ideias se inserem numa corrente mais ortodoxa da teoria econômica liberal.⁵⁸³

Percebemos que Coase era extremamente hostil com relação à intervenção e regulação estatal, inclusive isso reflete nos seus trabalhos, quando ele sugere que os governos são a causa de toda a poluição, o que não cai bem com seu ceticismo sobre o equilíbrio e a maximização racional.⁵⁸⁴

É interessante trazer a teoria de Pigou para os dias atuais no que se refere à interferência estatal, uma vez que não se pode confiar que o mercado, por si só, faça um ajuste perfeito a tudo.⁵⁸⁵

⁵⁷⁸FREIRE, Maria Paula Vaz. **Eficiência Económica e Restrições**....p. 780 e ss. ARAUJO, Fernando. **Introdução à Economia**... 2005, p. 235-237.

⁵⁷⁹COASE, Ronald. **The Problem of Social Cost**... p. 10.

⁵⁸⁰CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e Análise**... p. 18 e ss.

⁵⁸¹Combinação de dois conceitos, custos de negociação e os direitos de propriedade hoje conhecido como Teorema de Coase. COOTER, Robert; ULLEN, Thomas. **Direito & Economia**... p. 67.

⁵⁸²COASE, Ronald. **The Problem of Social Cost** ... p. 12 e ss.

⁵⁸³COASE, Ronald. **The Problem of Social Cost**...p. 12.

⁵⁸⁴COASE, Ronald. **The Problem of Social Cost**...p. 26.

⁵⁸⁵Com este posicionamento, vemos a oposição do autor à clássica definição de Adam Smith, quando afirmou que a economia é conduzida por uma “mão invisível”, não devendo o estado nela intervir. PIGOU, Arthur Cecil. **The Economics of Welfare**. p. 192-196.

No tocante à tributação, e mais ainda com relação à concessão de benefícios fiscais, sabemos ser impossível a dissociação do mercado com o Estado e, por isso, o brilhante teorema merece críticas e ressalvas, porquanto avesso à realidade das políticas públicas e da sociedade.

Segundo José Casalta Nabais, as externalidades se manifestam em dois grandes domínios, que representam uma técnica de intervenção ou conformação social pela via fiscal: (a) os impostos extrafiscais, que são concebidos para dissuadir ou evitar determinados comportamentos, por meio de agravamentos extrafiscais de impostos fiscais; (b) os benefícios fiscais dirigidos a fomentar ou incentivar determinados comportamentos, para a concretização de objetivos econômico-sociais. Contudo, é no domínio dos benefícios fiscais que a extrafiscalidade se revela em termos mais frequentes e significativos.⁵⁸⁶

As externalidades podem ser entendidas como qualquer decisão e consequente ação que acarretem custos e benefícios.⁵⁸⁷

Quando os custos ou benefícios decorrentes da decisão incidem apenas sobre o agente decisor, são chamados de custos ou benefícios internos. Se incidirem, parcial ou totalmente, sobre outras pessoas que não o agente decisor, geram as chamadas externalidades positivas ou negativas.⁵⁸⁸

Com base nessas premissas, surgem duas concepções que tentam explicar a internalização de externalidades: a teoria da economia do bem-estar e a da Análise Econômica do Direito⁵⁸⁹. No caso da primeira, as externalidades seriam falhas no mercado que cabe ao Estado corrigir⁵⁹⁰.

A segunda, elaborada pela Escola de Chicago, concilia a aplicação de normas jurídicas a padrões de eficiência econômica, não sendo as externalidades falhas no mercado, mas situações conflituosas que os próprios participantes devem solucionar.⁵⁹¹ Nesse último caso, ao Direito compete reduzir os custos de transação que são fruto desse entendimento entre os participantes para alocação das externalidades.^{592 593}

⁵⁸⁶NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental**... p. 629 e ss.

⁵⁸⁷ELKINS, David. **Horizontal Equity** as...p. 48.

⁵⁸⁸CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e Análise**... p. 18 e ss.

⁵⁸⁹PINHEIRO, Armando e SADDI, Jairo. **Direito, Economia e Mercados**... p 60 e ss

⁵⁹⁰CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e Análise**... p. 18 e ss.

⁵⁹¹CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e Análise**... p. 22.

⁵⁹²Ademais, a existência de externalidades negativas faz com que os mercados aloquem recursos de forma ineficiente.

⁵⁹³PINHEIRO, Armando e SADDI, Jairo. **Direito, Economia e Mercados**... p 60 e ss.

Por tal razão, o papel do Direito, em face das externalidades negativas, é desestimular as atividades prejudiciais à eficiência coletiva.⁵⁹⁴ A importância das falhas de mercado, em relação aos benefícios fiscais, demonstra que a sua existência é uma das justificativas para a intervenção estatal.

Nessa toada, utilizar um instituto tributário como instrumento para internalizar as externalidades é transferir ao mercado, por meio do mecanismo do preço, os custos, cabendo aos produtores e consumidores decidir, como exemplo: certos benefícios podem estimular ou desestimular o progresso de uma empresa, por intermédio do planejamento fiscal.⁵⁹⁵

As externalidades, por corresponderem a situações em que um agente econômico não suporta todos os custos, ou não auferir todos os benefícios decorrentes da sua atuação, provocam um afastamento entre o bem-estar social e o equilíbrio do mercado.⁵⁹⁶

Steven Shavell explica que as primeiras áreas em que a tributação pode ser utilizada como correção de externalidades são referentes à poluição, pela emissão de carbono e outros gases pelas indústrias e a poluição da água potável. Igualmente podem os governos utilizar-se da tributação para questões não relacionadas à poluição, como a tributação do álcool com fins de diminuir os custos sociais do alcoolismo, atingindo o comportamento dos agentes econômicos, ao aumentar o preço deste que, por consequência, diante da ausência de renda para dispor, acabam por deixar de comprar o produto.⁵⁹⁷

O argumento de que a tributação introduz ineficiências no mercado quando interrompe a livre circulação de bens e serviços assume a existência de um mercado pré-imposto perfeito. Na prática, no entanto, o mercado contém uma série de falhas – efeitos de vizinhança ou as externalidades – através de incentivos que não são levados em consideração pelos mercados existentes.⁵⁹⁸

Percebe-se, assim, que o direito tributário pode ser utilizado de forma instrumental, isto é, como ferramenta capaz de induzir comportamentos, com escopo de realizar determinado

⁵⁹⁴CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e Análise...** p. 18 e ss.

⁵⁹⁵FOLLONI, André. **Isonomia na tributação extrafiscal.** Revista Direito GV, v. 10, 2014, p. 201-220.

⁵⁹⁶ARAÚJO, Fernando. **Introdução à Economia...** p. 541-599.

⁵⁹⁷SHAVELL, Steven. **Corrective Taxation versus...** p. S249-s266.

⁵⁹⁸ELKINS, David. **Horizontal Equity as...**p. 49.

objetivo estatal.⁵⁹⁹ Contudo, seja qual for a finalidade do tributo, “o sistema tributário deve ser produtivo, elástico, compatível com a renda nacional e com as ideias de justiça da época.”⁶⁰⁰

Portanto, toda a tributação fiscal e extrafiscal deve estar condicionada à promoção do que está estabelecido pela Constituição Federal, sendo dever do Estado, além de primar pela boa aplicação dos recursos, utilizar a potencialidade de dirigir condutas pelo uso do tributo extrafiscal em consonância com as diretrizes constitucionais.⁶⁰¹

Paulo Caliendo Silveira, ao analisar a teoria de Ronald Coase a respeito dos custos de transação e das externalidades negativas, reitera que os tributos afetam a concorrência.⁶⁰²

Aa tributação pode ser tratada como um custo de transação nas seguintes situações: “i) insegurança jurídica; ii) sonegação; iii) burocracia fiscal; iv) benefícios fiscais e v) elevadas penalidades em matéria tributária”.⁶⁰³

Antes de abrir uma empresa formal, qualquer agente econômico racionaliza se os custos de transação são superiores à atuação mediante uma empresa informal.⁶⁰⁴

Como custo de transação a ser considerado, os benefícios fiscais são capazes de alterar a tomada de decisões das empresas no momento de uma expansão industrial, visto que levam em conta essas concessões para escolha do melhor investimento privado a ser feito.⁶⁰⁵

Diante disso, vê-se que os tributos relacionados ao ambiente econômico e empresarial⁶⁰⁶ impactam fortemente os custos de transação, pois aumentam a complexidade do ambiente de negócios e alteram a perspectiva da tomada de decisões.⁶⁰⁷

Assim, os custos de transação são bastante importantes para o Direito Fiscal, posto que, havendo a presença de custos elevados de busca, acordo ou execução, há a necessidade de intervenção jurídica, a fim de tornar mais eficientes as relações econômicas.⁶⁰⁸

Nesse sentido, os benefícios fiscais têm de ser administrados com extrema cautela para que os objetivos que visam justifiquem a exceção em relação ao regime geral.⁶⁰⁹

⁵⁹⁹FOLLONI, André. **Isonomia na tributação...** p. 201-220

⁶⁰⁰DERZI, Misabel. Atualizando BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar.** Rio de Janeiro, Forense, 2003, p. 9.

⁶⁰¹FOLLONI, André. **Isonomia na tributação...** p. 201-220.

⁶⁰²CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e Análise...** p. 87 e ss. No mesmo sentido SHAVELL, Steven. **Corrective Taxation versus...** p. S249-s266 e RIBEIRO, Maria de Fátima. **Reflexos da Tributação...** p. 209-327.

⁶⁰³CARVALHO, Cristiano. **A análise econômica...** p. 183-207.

⁶⁰⁴CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e Análise...** p. 87 e ss.

⁶⁰⁵GONÇALVES, Oksandro Osdival. **Incentivos Fiscais: uma...** p. 79-102.

⁶⁰⁶SHAVELL, Steven. **Corrective Taxation versus...** p. S249-s266.

⁶⁰⁷PINHEIRO, Armando e SADDI, Jairo. **Direito, Economia e Mercados...** p 60 e ss.

⁶⁰⁸CARVALHO, Cristiano. **A análise econômica...** p. 183-207

Isso porque os benefícios fiscais diminuem a eficiência quando alentam que uma atividade seja realizada num grau maior do que o socialmente eficiente, mas não há garantias de que as decisões individuais na ausência de imposto conduzam a essa eficiência social.

Esse feito é particularmente acentuado quando o benefício fiscal visa precisamente corrigir um comportamento pela presença de externalidades.

Convenientemente, a existência de externalidades marginais positivas no comportamento que se incentiva faz com que a distorção das escolhas não conduza necessariamente a ineficiência.

Oksandro Gonçalves lista as necessárias atuações do ente tributante:

“de simplificação e uniformização da legislação sobre a matéria; coordenação entre as entidades encarregadas da administração dos incentivos; divulgação aos potenciais interessados; fiscalização eficaz para controlar o uso correto dos benefícios concedidos; necessidade de quantificar o custo-benefício através de avaliação dos seus resultados e seu confronto com as quebras de receitas fiscais.”⁶¹⁰

A forma como são concedidos os benefícios fiscais também implicam os custos: por concessão automática, em que os incentivos são concedidos sem necessidade de qualquer apreciação administrativa, pois derivam de disposições integradas na lei e produzem efeitos no momento quando se verificarem os fatos nela indicados.⁶¹¹ Há vantagens nesse tipo de concessão, pois beneficiam a todos, diminuem todo o trabalho burocrático, bem como não são passíveis de jogo de influências.

Na concessão seletiva, os incentivos são concedidos por meio de práticas administrativas que determinam se os interessados reúnem as condições para ser-lhes atribuído o benefício e fixa a natureza deste (tipo, montante e duração)⁶¹².

Esse sistema tem a sua eficácia dependente do nível técnico e moral da Administração, mas que não impede de ser indicado quando direcionado a uma política de crescimento de acordo com os objetivos planejados.

Tanto em Portugal quanto no Brasil, encontramos os dois regimes, porém ambos funcionam precariamente.⁶¹³

⁶⁰⁹CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e Análise...** p. 87 e ss

⁶¹⁰GONÇALVES, Oksandro Osdival. **Incentivos Fiscais: uma...** p. 79-102.

⁶¹¹SANCHES, José Luis Saldanha. **Manual de Direito Fiscal...** p. 123 e ss

⁶¹²SANCHES, José Luis Saldanha. **Manual de Direito Fiscal...** p. 123 e ss.

⁶¹³COSTA, Amável Sílvia da. **Benefícios Fiscais em Portugal...** p. 29.

No auge da crise econômica de 2008, por exemplo, o Governo Brasileiro reduziu as alíquotas de alguns tributos, sobretudo os impostos flexíveis para tentar diminuir custos e garantir alguma lucratividade a setores importantes da economia. A finalidade da medida, evidentemente, era manter o equilíbrio econômico, ante a esperança de prosperidade. No entanto, para algumas empresas, apesar de recebido o benefício fiscal do Governo, mantiveram cortes significativos de mão de obra.

Em decorrência da proliferação de legislação sobre a matéria, em que os benefícios são variáveis e os conceitos nem sempre são claros, o sistema acaba sendo muito complexo e pouco eficiente.⁶¹⁴

Tal complexidade traz problemas de várias ordens, que devem ser combatidos, tais quais gera dificuldades de interpretação e aplicação da lei fiscal, tenciona a relação entre os contribuintes e o fisco, aumenta a conflitualidade, acarreta elevados custos na gestão dos sistemas fiscais que são suportados com o dinheiro dos impostos pagos pelos contribuintes, bem como é fonte de instabilidade, erratismo legislativo, incongruências e de excessivo tecnicismo das normas, sujeitando os cidadãos e agentes econômicos a soluções fiscais de conjuntura, afetando a justiça e a efetivação de garantias.⁶¹⁵

Uma administração diligente dos incentivos fiscais exige também que seja fiscalizado o cumprimento por parte dos beneficiários das finalidades e condições para os quais os mesmos foram concedidos. Tão-somente dessa forma se pode ter certeza de que os custos bancados pela perda da receita fiscal foram compensados pelos benefícios.⁶¹⁶

Lamentavelmente, na prática, a ação de lobistas de diversos setores da economia tem conduzido a uma política de favorecimento tributário deste ou daquele setor, inclusive, prejudicando o regime econômico da livre iniciativa, fundado no princípio da livre concorrência⁶¹⁷.

⁶¹⁴CARVALHO, Cristiano. **A análise econômica...** p. 183-207

⁶¹⁵CATARINO, João Ricardo. **Lições de Fiscalidade:...** p. 61 e ss.

⁶¹⁶COSTA, Amável Sílvia da. **Benefícios Fiscais em Portugal...** p. 15 e ss.

⁶¹⁷O princípio da livre concorrência pressupõe igualdade de condições para os agentes econômicos, sendo essencial para dar proteção ao mercado. BRAZUNA, José Luís Ribeiro. **Defesa da concorrência...** p. 47 e ss e RIBEIRO, Maria de Fátima. **Reflexos da Tributação...** p. 209-327.

Deparamo-nos aqui com a Teoria de Busca de Renda, *rent-seeking*, no fato de que, uma vez dado o privilégio, os agentes privados competem entre si, para conseguir do Estado o estabelecimento de regras que os protegeriam da competição e aumentariam os seus lucros.⁶¹⁸

Essa competição consumiria recursos reais da economia e reduziria os recursos reais para a produção e, com isso, a produção seria menor e o bem-estar social reduzido⁶¹⁹.

Segundo essa teoria, qualquer intervenção do Estado na economia estimularia o desperdício de recursos escassos e visaria apenas a criar privilégios economicamente injustificáveis.

A procura pela maximização da renda (*rent-seeking*) como conceito central da teoria explica a atividade política dos indivíduos e das empresas nos esforços para afetar recursos escassos, ao mesmo tempo em que a intervenção pública na economia tem origem na criação de rendas e os agentes têm incentivos para investir na aquisição de posições que, por beneficiarem de proteção, são geradoras de tais ganhos.⁶²⁰

Qualquer intervenção levaria à troca de favores entre grupos privados e funcionários públicos (mercado de troca de favores), gerando distorções econômicas. De acordo com essa teoria, a visão do Estado como promotor do bem comum e do desenvolvimento é uma visão errônea.⁶²¹

No âmbito europeu, onde se enquadra Portugal, é clara a aplicação dessa teoria, inclusive por uma questão de concorrência fiscal⁶²² entre os Estados-Membros.

A maioria tem pouquíssimo interesse em uma política fiscal europeia coerente. O interesse maior deles é maximizar seus interesses nacionais e, por consequência, suas receitas fiscais nacionais.⁶²³

⁶¹⁸Também denominada Escola da Virgínia da Escolha Pública, teve seu desenvolvimento nos trabalhos de James M. Buchanan e de Gordon Tullock, ambos sobre a escolha pública e a captação de renda. FREIRE, Paula Vaz. **Eficiência Económica e Restrições...** p. 69 e ss.

⁶¹⁹O tema central da Teoria da Busca de Renda é a busca, por parte de agentes privados, de rendas por meio de privilégios que os protejam da competição no mercado, privilégios esses concedidos pelo Estado. ARAÚJO, Fernando. **Introdução à Economia...** p. 78 e ss.

⁶²⁰FREIRE, Paula Vaz. **Eficiência Económica e Restrições...** p. 69 e ss.

⁶²¹FERRAZ, Roberto. **Intervenção do Estado na Economia por meio da Tributação – A Proteção da Empresa e a Livre Concorrência**, Revista de Direito Tributário, São Paulo, nº 99, 2008, p. 56.

⁶²²Sobre as possíveis formas de competição, ver FREIRE, Maria Paula dos Reis Vaz. **Eficiência Económica e Restrições**, 2008; NABAIS, José Casalta. **Introdução ao Direito Fiscal**, 2015.

⁶²³FREIRE, Paula dos Reis Vaz. **Mercado Interno e União Económica e Monetária: Lições de Direito Económico da União Europeia**, AAFDL, Lisboa, 2013.

Na tentativa de um paradoxo aos conceitos de liberalismo, a regulação pública da economia presta-se a *criar* mercados. Quem desfaz o monopólio, instala e mantém o mercado é o Estado.⁶²⁴

Como exposto, a função extrafiscal dos tributos pode ser justaposta pelo mecanismo da concessão de benefícios fiscais, sendo esses instrumentos indutores de comportamentos direcionados ao alcance de objetivos definidos pelo Estado, cuja utilização deve estar sintonizada com a busca do bem comum, do interesse coletivo.

A concessão de benefícios fiscais representa, então, a consolidação da intervenção estatal na iniciativa privada para estabelecer os rumos da economia, mediante norma jurídica de direção econômica a serviço do desenvolvimento de interesse do país ou de determinada região ou setor da economia⁶²⁵. Por isso, os benefícios fiscais, como importantes mecanismos de intervenção, têm ampla previsão constitucional e infraconstitucional.⁶²⁶

No que concerne ao mercado, este poderá ter seu equilíbrio normal comprometido, posto que a oferta e a demanda podem ser afetadas pela cobrança ou a isenção de tributos, levando em conta que a tributação impactará nos preços dos insumos adquiridos e dos bens e serviços ofertados ao consumo.⁶²⁷

4.1.3 A Concessão de Benefícios Fiscais como Correção das Falhas de Mercado

Com a atribuição de benefícios fiscais como medida de apoio, procura-se promover objetivos de eficiência ou de equidade, corrigir as falhas de mercado ou retificar os resultados por eles produzidos.⁶²⁸

Nesse íterim, é necessário diferenciar as funções desempenhadas pelo mercado. Do mesmo modo que a “instituição-governo” apresenta dois ramos (alocativo e distributivo) a “instituição-mercado” opera mediante a alocação de fatores produtivos (função alocativa) e a distribuição de renda e riqueza entre os membros da sociedade (função distributiva)⁶²⁹.

⁶²⁴MOREIRA, Egon Bockmann. **Desenvolvimento Econômico, Políticas...** p.75-100

⁶²⁵TORRES, Heleno Taveira. **Segurança Jurídica dos...** p. 3.

⁶²⁶GONÇALVES, Oksandro Osdival. **Incentivos Fiscais: uma...** p. 79-102.

⁶²⁷CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e Análise...** p 93 e ss.

⁶²⁸FREIRE, Paula Vaz. **O Reforço da Análise...** p. 661-679

⁶²⁹CARVALHO, Cristiano. **A análise econômica...** p. 183-207.

De acordo com a teoria econômica clássica, o livre funcionamento do mercado, sua concorrência e agentes alcançam sozinhos um resultado de maximização da eficiência econômica.⁶³⁰

Nessa perspectiva, temos que a verificação de resultados ineficientes resulta em *falhas de mercado*, as quais devem ser corrigidas por intervenção pública, pois se tratam de circunstâncias em que necessitam de uma força externa para eliminação ou minimização dessas falhas⁶³¹.

Uma falha de mercado ocorre quando os mecanismos de mercado, não regulados pelo Estado e deixados livremente ao seu próprio funcionamento, originam resultados econômicos ineficientes ou indesejáveis socialmente.⁶³²

Essas falhas são provocadas pelas imperfeições do mercado, existência de poder econômico díspar entre os agentes, assimetria de informação dos agentes econômicos, bens públicos e externalidades⁶³³.

Como o Estado não gera riqueza, precisa de recursos a ser extraídos de alguma forma dos contribuintes. Nesse sentido, há uma assimetria de informação entre o Estado (arrecadador de recursos) e a sociedade civil (geradora de recursos).⁶³⁴

Isso porque o primeiro precisa saber, mas não sabe, quando e de que forma ocorreu o fator gerador da obrigação de pagar tributos para poder cobrar, enquanto a segunda, em princípio sabe, mas não necessariamente informa quando e de que forma o fator gerador ocorreu.⁶³⁵

Essa assimetria de informações pode dar azo a condutas oportunistas (*free-riders*) por parte de alguns contribuintes que se beneficiam dos bens e serviços prestados pelo Poder Público, todavia não contribuem para o seu financiamento.⁶³⁶

A informação limitada na medida em que o alcance de programas públicos por via do aumento de despesa fiscal torna-se nebuloso, torna a sua análise similar à da despesa pública⁶³⁷,

⁶³⁰ ARAÚJO, Fernando. **Introdução à Economia**... p. 56 e ss.

⁶³¹ STIGLITZ, Joseph E. **Economics of the**...p. 76.

⁶³² CARVALHO, Cristiano. **A análise econômica**... p. 183-207.

⁶³³ RIBEIRO, Márcia Carla Pereira. **Teoria geral dos contratos**... p. 94 e ss.

⁶³⁴ ARAÚJO, Fernando. **Introdução à Economia**... p. 56 e ss.

⁶³⁵ ARAÚJO, Fernando. **Introdução à Economia**... p. 56 e ss.

⁶³⁶ CARVALHO, Cristiano de & MATTOS, Ely José de. **Análise Econômica do**... p. 8.

⁶³⁷ Na maior parte das vezes, há quem se beneficie da ajuda e não é considerado como incapacitado, o denominado efeito boleia – *free ride effect*, exemplo dado pelo autor Joseph Stiglitz, ao mencionar o programa MEDICARE dos Estados Unidos. STIGLITZ, Joseph. **Economics of the Public Sector**... p. 9.

como ocorre em Portugal com a concessão do rendimento mínimo garantido por vezes aqueles que deviam beneficiar ficam prejudicados, já que persistem os *free-riders*.

O tributo, economicamente falando, necessita ser compulsório para que se evitem anomalias decorrentes do problema dos *free-riders*. Por exemplo, o indivíduo que se recusa a pagar pela segurança pública, mas mesmo assim se beneficia dela⁶³⁸.

Prepondera a existência de assimetria de informações por parte dos agentes econômicos, por exemplo, com a instituição de um novo imposto, que é elaborado à revelia dos contribuintes e exigida imediatamente após publicação da lei tributária. Tal assimetria revela uma falha de mercado que é entrave à obtenção de relações econômicas mais eficientes.⁶³⁹

Nas palavras de Paula Vaz Freire:

“como é sabido, o funcionamento concorrencial dos mercados, não garante, por si só, a obtenção do melhor resultado social, pois estes falham, frequentemente, em alcançar a eficiência por força de características estruturais ou comportamentais dominantes em certos contextos. A correção destes aspectos, vulgarmente qualificados como “falhas de mercado”, legítima, assim, formas de intervenção pública susceptíveis de criarem as condições e/ou os resultados hipoteticamente alcançáveis num ambiente isento de “deficiência”.⁶⁴⁰

A defesa da não regulação tem assim por base a concepção de que existe uma ordenação pré-social e pré-política gerada pela racionalidade das decisões e da interação, capaz de assegurar as formas mais eficientes de produção e distribuição.⁶⁴¹

No entanto, mesmo que o funcionamento do mercado seja regular, justifica-se uma intervenção retificadora dos seus resultados de acordo com a ideia de justiça que confere substrato normativo para o bem-estar social.⁶⁴²

Entre as falhas de mercado, podemos encontrar determinados bens que, não obstante, são necessários ao bem-estar de todos, não são produzidos de forma eficiente (ou suficiente) pelo mercado, os chamados bens públicos.⁶⁴³

Alguns tipos de intervenções e de políticas governamentais também podem levar a alocações ineficientes de recursos, as falhas de governo.⁶⁴⁴

⁶³⁸CARVALHO, Cristiano de & MATTOS, Ely José de. **Análise Econômica do...** p. 10.

⁶³⁹RIBEIRO, Márcia Carla Pereira; GALESKI, Irineu. **Teoria geral dos...** p. 94 e ss.

⁶⁴⁰FREIRE, Paula Vaz. **O Reforço da...** p. 661-679.

⁶⁴¹SANTOS, António Carlos dos; MARTINS, António M. F. (Coord.), **Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal, Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal, Caderno de Ciência e Técnica Fiscal**, Centro de Estudos Fiscais, Lisboa, 2009.

⁶⁴²FREIRE, Paula Vaz. **O Reforço da...** p. 661-679

⁶⁴³ARAÚJO, Fernando. **Introdução à Economia...** p. 412-424.

A analogia do setor público para falha de mercado ocorre quando uma intervenção do Estado acarreta uma alocação menos eficiente de bens e recursos em relação à alocação de mercado. Assim como ocorre com as falhas do mercado, existem muitos tipos diferentes de falhas do governo que descrevem as distorções correspondentes.⁶⁴⁵

4.1.4 A Teoria da Escolha Pública⁶⁴⁶

A ideia de falha de governo está associada ao argumento de que, mesmo quando o mercado não atender às condições de concorrência perfeita, necessárias para garantir o ótimo social, a intervenção estatal pode gerar resultados ainda piores, em termos de eficiência, em vez de melhores⁶⁴⁷.

Assim como no caso das falhas de mercado, não se trata do fracasso em trazer uma solução particular desejada, mas é antes um problema estrutural que impede o Estado de operar de forma eficiente. Falhas de governo são problemas sistêmicos que impedem uma solução de governo eficiente para um problema econômico.⁶⁴⁸

O fracasso do governo pode ser tanto no lado da procura quanto da oferta. A Teoria da Escolha Pública (*Public Choice Theory*) ocupa-se em grande parte da classificação de falhas típicas de governo, como captura, custos administrativos, entre outros.⁶⁴⁹

Essa escola teve como autor inicial Knut Wicksell, famoso economista sueco, que influenciou significativamente o trabalho de James Buchanan, então propagador da teoria.⁶⁵⁰

Essa escola parte do pressuposto, inspirado no realismo de Maquiavel e de Thomas Hobbes, de que indivíduos mantêm comportamentos em que buscam a realização de seus próprios interesses quando passam a atuar no processo político, criticando a ideia de um Estado benevolente que agiria em nome de um pretenso interesse público, denunciando a existência de

⁶⁴⁴CARVALHO, Cristiano de & MATTOS, Ely José de. *Análise Econômica do...* p. 8 e ss.

⁶⁴⁵FREIRE, Paula Vaz. *O Reforço da...* p. 661-679.

⁶⁴⁶Verificar entre outros, os autores principais da teoria referenciados na nota n. 196

⁶⁴⁷MANKIW, N. Gregory. *Introdução à Economia...* p. 34 e ss.

⁶⁴⁸MANKIW, N. Gregory. *Introdução à Economia...* p. 34 e ss.

⁶⁴⁹CASTELA, Manuel Jorge. *Impostos e “Justiça Social”...* p. 13 e ss.

⁶⁵⁰Principal obra de Johan Gustaf Knut Wicksell *Lectures on Political Economy*, I, 1901 e II 1935 traduzidos por E. Classen. CALIENDO, Paulo. *Direito Tributário: Três...* p. 153.

falhas de governo (e de mercado) e deslegitimando a intervenção econômica dos poderes públicos ao mínimo possível.⁶⁵¹

A procura de maximização da renda (*rente-seeking*) assume como conceito central explicativo da atividade política dos indivíduos e empresas enquanto esforço de afetação de recursos escassos com vista à obtenção de direitos de monopólio.⁶⁵²

Como assevera Maria Paula dos Reis Vaz Freire, “a intervenção pública na economia está na origem da criação de rendas e os agentes têm incentivos para investir na aquisição das posições que, por beneficiarem de proteção, são geradoras de tais ganhos”.⁶⁵³

A escolha pública evidencia os tipos das falhas de mercado, a presença das falhas políticas ou de intervenção, originadas pelas imperfeições das políticas econômicas reais e com efeitos, frequentemente, mais perversos do que os daquelas traduzidos em maiores perdas de bem-estar.⁶⁵⁴

Outra falha de mercado é a existência de poder econômico. Nessa situação, o mercado não é competitivo e uma empresa abusa de seu poder de mercado, tendo a possibilidade de fixar preços acima dos custos marginais. Isso pode ocorrer quando os benefícios fiscais são direcionados a um único setor, o que ocorre com certa frequência no Brasil⁶⁵⁵.

Percebemos que do tratamento fiscal diferenciado dos contribuintes podem ainda resultar em consequências negativas de eficiência pela distorção das escolhas dos agentes econômicos.

As consequências advindas de políticas intervencionistas dirigidas ao bem-estar social são geradoras de custos arcados por uma tributação excessiva invariavelmente contrária àquelas pretendidas pelos legisladores. Em vez de arrecadar mais recursos, muitas vezes uma tributação excessiva gera enormes despesas administrativas, desestimulando o setor privado, justamente o gerador da receita pública, com isso, em vez de arrecadar mais, o efeito é diametralmente oposto, pois diminui a arrecadação.⁶⁵⁶

Da mesma forma que o imposto altera os custos e recompensas marginais dos comportamentos, determinando que a atuação do agente se afaste daquela que existiria na

⁶⁵¹SANTOS, Antonio Carlos dos. **Direito Económico**... p. 8.

⁶⁵²FREIRE, Maria Paula Vaz. **Eficiência económica e restrições verticais**...p. 69 e ss.

⁶⁵³FREIRE, Maria Paula Vaz. **Eficiência económica e restrições verticais**...p. 70.

⁶⁵⁴ARAÚJO, Fernando. **Introdução à Economia**... p. 58-60.

⁶⁵⁵RIBEIRO, Márcia Carla Pereira. **Teoria geral dos**... p. 94 e ss.

⁶⁵⁶CARVALHO, Cristiano. **A Solidariedade Social**... p. 79-103.

ausência de imposto e que, criando o encargo excedente do imposto, também o benefício fiscal é susceptível de criar um encargo excedente.

Como explicitado, o benefício fiscal marginal de uma atividade (ou seja, a redução adicional de imposto que ocorre quando um indivíduo pratica essa atividade) distorce os preços relativos de bens materiais e serviços.

No ordenamento jurídico português, como já explicitado, as autarquias municipais podem conceder benefícios fiscais locais, justificados pelo interesse ao desenvolvimento da região.

Essa distorção provoca perdas de eficiência quando leva as pessoas a tomar decisões das quais resultam diferenças entre os custos e benefícios sociais marginais dessas atividades.

Restando claro que os benefícios fiscais estão relacionados ao efeito de distorção da concorrência quando não gerenciados corretamente, pois alteram o funcionamento do mercado, distorcem os sistemas de informação e incentivos, resultando em perdas de eficiência produtiva e bem-estar.⁶⁵⁷

4.2 A INTERVENÇÃO DO ESTADO NA ORDEM ECONÔMICA

O papel intervencionista do Estado vem sendo questionado, desde a década de setenta do século XX, diante da profunda crise econômica, com origem no aumento dos custos de produção, inflação e endividamento público, fazendo crescer análises teóricas das falhas de eficiência associada à intervenção pública, defendendo um freamento do papel interventor do Estado.⁶⁵⁸

Nesse sentido, a conformação das decisões de política econômica e políticas fiscais, não provêm da análise antagônica entre regulação e desregulação, ou entre intervenção econômica e liberalismo do mercado, haja vista que todos fazem parte do mesmo sistema de economia de mercado.

No domínio econômico, a atividade reguladora corresponde a uma manifestação do poder regulador do Estado, ou seja, da atuação ordenadora dos diversos aspectos da realidade social.⁶⁵⁹

⁶⁵⁷FREIRE, Paula Vaz. **O Reforço da Análise...** p. 661-679.

⁶⁵⁸FREIRE, Paula Vaz. **Eficiência Económica e...** p. 22-23.

⁶⁵⁹FREIRE, Paula Vaz. **Eficiência Económica e...** p. 24.

Uma tese de ampla aceitação é de Comparato, quando sintetizou a compreensão da origem histórica do Direito Econômico como uma disciplina que nasceu após a Primeira Guerra Mundial, e que foi acentuada pela Grande Depressão da década de 1930, por razão:

“da posição estatal de simples árbitro do respeito às regras do jogo⁶⁶⁰ econômico não tinha razão de ser, desde o momento em que os diferentes protagonistas deixavam de jogar. A se porfiar no otimista *laissez faire*, ter-se-ia na prática um *laissez ne pas faire*. Incumbia a alguém reimpulsionar a máquina econômica paralisada, e este alguém só poderia ser o Estado.”⁶⁶¹

Os principais objetivos dessa intervenção foram estabelecidos há muito tempo; já na década de 50, tendo Musgrave sintetizado estes objetivos, agrupando-os em três grandes grupos: i) correção da afetação de recursos; ii) redistribuição da riqueza e rendimento; iii) estabilização econômica, donde resultou a conhecida trilogia Eficiência, Equidade e Estabilidade. Estes objetivos mantêm-se na atualidade, situando-se a discussão na forma e no grau de intervenção do Estado na prossecução desses objetivos.⁶⁶²

Além de facultar assistência aos cidadãos economicamente em desvantagem, as finanças públicas, por via da despesa pública, equilibram a possibilidade de multiplicação da riqueza e do desenvolvimento, redistribuindo o rendimento por via dos impostos de forma verdadeira.

Sabe-se que os mercados reais tendem a não funcionar da forma mais eficiente, justificando a sua correção de modo a aproximarem-se das condições de maior eficiência econômica. Dessa premissa, a intervenção pública se justifica pelas razões de equidade ou justiça, e pelas razões de eficiência.⁶⁶³

Ao optar por um ou outro princípio, faz-se necessária extrema cautela e ponderação, ante a escolha de maior promoção da eficiência ou da equidade, verificando-se o valor de cada um sobre o outro.⁶⁶⁴

O princípio da equidade horizontal exige que de forma semelhante, os indivíduos enfrentem encargos tributários similares, sendo universalmente aceito como um dos critérios

⁶⁶⁰Douglas North entendia que direitos e deveres, eram regras do jogo, o mesmo que instituições sociais na denominação econômica. NORTH, Douglas. *Institutions, institutional change and economic performance*. In *Political Economy of Institutions and Decisions*, Washington University, St. Louis, 1991, p. 3. Apud CARVALHO, Cristiano. **A Solidariedade Social na Tributação...** p. 79-103.

⁶⁶¹RIBEIRO, Maria de Fátima. **Considerações sobre as Medidas...** p. 223-247.

⁶⁶²MUSGRAVE, Richard e MUSGRAVE, Peggy. **Public Finance in Theory and Practice**, 5ª ed., McGraw-Hill, 1989. (*e-book*).

⁶⁶³FREIRE, Paula Vaz. **O Reforço da...** p. 661-679.

⁶⁶⁴RIBEIRO, Maria de Fátima. **Considerações sobre as Medidas...** p. 223-247.

mais significativos de um “bom imposto” e quando violada embora não seja fatal, é no entanto, considerada uma falha grave em qualquer sistema fiscal.⁶⁶⁵

O Estado assume a posição de instituição primordial para aumento do bem-estar, que o mercado, por si só, não alcança.⁶⁶⁶

A regulação pressupõe, portanto, a utilização de instrumentos normativos, dotados de força coercitiva e orientada para a prossecução de objetivos de política econômica e social.⁶⁶⁷

Como fundamentos legitimadores da intervenção reguladora do Estado, encontramos as razões de eficiência, de redistribuição, de proteção dos objetivos sociais e culturais relacionados à atividade econômica, ou de conformação de incentivos que contribuem para a realização desses objetivos.⁶⁶⁸

Quando há intervenção do Estado, fundamentada na razão de eficiência, tem-se que a sua atuação vai corrigir as falhas de mercado, sejam em esfera de preço, de quantidade de produtos ou recursos produzidos e/ou utilizados.⁶⁶⁹

Apesar do livre funcionamento do mercado ser a opção desejável quando este apresentar suas falhas de mercado, ante a necessidade de correção destes se assume a importância da intervenção estatal na economia, como um dos mecanismos indispensáveis para correção, sejam das externalidades, dos bens públicos, de falhas de informação ou de falhas de concorrência⁶⁷⁰.

À regulação da economia inscreve-se a intervenção de “criação de normas jurídicas que vão disciplinar o exercício de certas atividades, um especial modo de acesso a certos bens ou o exercício de certas atividades comerciais”.⁶⁷¹

Da regulação econômica derivam dois aspectos da atuação pública: a regulação social e a regulação econômica *stricto sensu*. A primeira ocorre em diferentes áreas, como o ambiente, defesa dos consumidores, condição de trabalho; a segunda assume-se como modeladora dos comportamentos dos agentes econômicos e como estrutura do mercado.⁶⁷²

⁶⁶⁵ELKINS, David. **Horizontal Equity as...**p. 44.

⁶⁶⁶FERRAZ, Roberto. **Intervenção do Estado na Economia por meio da Tributação – A Proteção da Empresa e a Livre Concorrência**, Revista de Direito Tributário, São Paulo, nº 99, 2008, p.74-82.

⁶⁶⁷FREIRE, Paula Vaz. **Eficiência Econômica e ...** p. 24.

⁶⁶⁸FREIRE, Paula Vaz. **Eficiência Econômica e...** p. 25.

⁶⁶⁹FREIRE, Paula Vaz. **O Reforço da...** p. 661-679.

⁶⁷⁰ARAÚJO, Fernando. **Introdução à Economia...** p. 56 e ss.

⁶⁷¹SANCHES, José Luís Saldanha. **Manual de Direito...** p. 123 e ss.

⁶⁷²FREIRE, Paula Vaz. **Eficiência Econômica e...** p. 25.

Em outras palavras, podemos afirmar que a primeira trata de uma regulação estrutural do mercado; a segunda, comportamental dos agentes econômicos.

Exemplificando, estão inseridas na regulação estrutural as normas referentes aos mercados de capitais, fornecimento de bens, transporte, telecomunicações, bem como as condições de entrada e saída de indivíduos e de empresas do mercado, licenças, patentes, entre outras. No aspecto comportamental, os conjuntos de decisões referentes a restrições de preço e venda de produto e serviços, quantidade de bens produzidos, formas de publicidade, desenvolvimento, pesquisa, etc.⁶⁷³

Para além dessa distinção, diante das finalidades prosseguidas, os instrumentos de intervenção podem assumir configurações de regulação por diretivas e regulação por incentivos, em que as primeiras são interferências que dirigem as escolhas numa determinada área, sob a forma de regras de conduta, e as segundas são interferências por alteração da percepção, tornando alternativas mais atrativas que outras.⁶⁷⁴

Como fundamento da intervenção econômica, verificam-se também as razões de equidade, em que, mesmo quando uma economia alcance um ótimo de Pareto⁶⁷⁵, não se pode garantir distribuição equitativa de rendimentos.⁶⁷⁶

Para determinar a forma de intervenção mais econômica, pressupõe-se, nas palavras de Maria Paula Vaz Freire, “equacionar os custos de criação e de implementação das normas reguladoras, quer de natureza burocrática, quer, essencialmente, aqueles que decorrem da compatibilização das práticas funcionais dos agentes econômicos e do modo de funcionamento do mercado com novos quadros normativos. Por outro lado, haverá de apurar os ganhos ou

⁶⁷³FREIRE, Paula Vaz. **Eficiência Económica e Restrições Verticais...** p. 26; FERREIRA, Eduardo Paz. **Direito e Economia**. AAFDL, Lisboa, 2001, p. 395-396

⁶⁷⁴FREIRE, Paula Vaz. **Eficiência Económica e Restrições Verticais...** p. 26.

⁶⁷⁵Vilfredo Pareto foi economista, sociólogo e engenheiro italiano. Foi ele quem criou um estudo do critério de eficiência estabelecido pela economia clássica: a eficiência de Pareto, também conhecida como eficiência alocativa. Isto é, sustenta-se que determinada situação é Pareto eficiente ou alocativa eficiente se for impossível mudá-la, de modo a deixar uma pessoa em situação favorável sem deixar outra pessoa em situação pior. Inequívoco, todavia, perceber a difícil aplicação desse modelo teórico às políticas públicas, uma vez que, de acordo com essa lógica, toda medida a ser adotada pelo Poder Público dependeria de aprovação unânime. RODRIGUES, Vasco. **Análise Económica do Direito**: 2007, p. 26 e ss; KORNHAUSER Lewis S. **A Análise Económica do Direito**. Título original: *L'analyse économique du droit*, traduzido por SOUSA, João Ramos de. In: Sub Judice: Justiça e Sociedade – Justiça e Economia “A Análise Económica do Direito e da Justiça. N. 2, Janeiro-Abril, 1992, p. 29

⁶⁷⁶FREIRE, Paula Vaz. **O Reforço da...** p. 661-679.

benefícios associados à regulação, isto é, as melhorias e o bem-estar que ela permite obter, avaliáveis em função dos acréscimos de eficiência esperados.⁶⁷⁷

Podemos observar que as teorias explicativas referentes à origem e ao funcionamento da intervenção econômica podem agrupar-se em teorias do interesse público e teorias do interesse privado⁶⁷⁸, que Stiglitz distinguiu como as já mencionadas teorias da falha de mercado e as teorias de captura.⁶⁷⁹

No caso da perspectiva pelo interesse público, que interessa para nosso estudo, a regulação econômica orienta-se pela maximização do bem-estar social, como imperativo de supremacia dos interesses coletivos sobre os interesses privados, legitimada na condição de instrumento de prevenção e correção de efeitos socialmente indesejáveis, associados ao funcionamento da economia de mercado, assumindo função de promoção de eficiência social.⁶⁸⁰

Igualmente, a defesa do interesse público justifica a intervenção reguladora quando o mercado falha em obter níveis de produção socialmente desejáveis.⁶⁸¹

A justiça social nas sociedades atuais legitima a intervenção redistributiva dos resultados gerados pelo mercado, podendo os auxílios estatais⁶⁸² serem utilizados como instrumentos para tal fim. Isso decorre do comportamento racional dos indivíduos que nem sempre se orienta para uma escolha geradora de bem-estar.⁶⁸³

Em comparação com Nozick, que justificou a distribuição do mercado livre e descreveu qualquer tentativa de redistribuir a riqueza, fora do quadro de justiça compensatória, como uma violação ilegítima dos direitos da propriedade, Ronald Dworkin buscou por um caminho mais

⁶⁷⁷FREIRE, Paula Vaz. **Eficiência Econômica e...** p. 51, no mesmo sentido ARAUJO, Fernando. **Introdução à Economia...** p. 77 e ss.

⁶⁷⁸As teorias do interesse privado afirmam que o processo regulador é influenciado, ou mesmo desenhado, em função dos interesses dos respectivos destinatários, ao contrário da teoria do interesse público que se fundamenta nos objetivos coletivos. No interesse privado, há envolvimento dos indivíduos e das empresas no processo político regulador, subordinando-se aos interesses do setor regulado, agindo de forma a favorecê-los, evidenciado pela teoria da captura. FREIRE, Paula Vaz. **Eficiência Econômica e Restrições Verticais...** p. 60 e ss.

⁶⁷⁹STIGLITZ, J. E. **Economics of Public Sector...** p. 76 e ss.

⁶⁸⁰Mediante a fixação de salários mínimos, de rendas máximas, de subsídios e da concessão de benefícios fiscais. FREIRE, Paula Vaz. **Eficiência Econômica e...** p. 53.

⁶⁸¹ARAUJO, Fernando. **Introdução à Economia...** p. 541 e ss.

⁶⁸²Apesar de não abrangermos neste estudo os benefícios fiscais em âmbito internacional, denominados auxílios estatais, para maiores desenvolvimentos: PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas. **Fiscalidade...** p. 171 e ss e 422 e ss.

⁶⁸³ARAUJO, Fernando. **Introdução à Economia...** p. 541 e ss

ambicioso, justificar a moral para ambos: distribuição do mercado e estrutura fiscal redistributiva, sem prejudicar a base moral de todo sistema fiscal em si.⁶⁸⁴

A avaliação para adoção de quaisquer medidas fiscais, inclusive os desagravos fiscais, estima o impacto, na globalidade da economia, no plano da afetação de recursos e da distribuição do rendimento. Essa análise é feita com base em critérios relevantes face às prioridades políticas, eficácia e eficiência.

Partindo da ideia de que a tributação é a forma mais liberal de redução das desigualdades, pois produz seus efeitos depois que o mercado foi “deixado” a produzir conforme o jogo competitivo, Thomas Piketty propõe a instituição de impostos progressivos sobre a renda e a herança:

“O imposto progressivo constitui sempre um método mais ou menos liberal para se reduzir as desigualdades, pois respeita a livre concorrência e a propriedade privada enquanto modifica os incentivos privados, às vezes radicalmente, mas sempre de modo previsível e contínuo, segundo regras fixadas com antecedência e debatidas de maneira democrática, no contexto de um Estado de direito. O imposto progressivo exprime de certa forma um compromisso ideal entre justiça social e liberdade individual.⁶⁸⁵”

Helena Taveira Torres ressalta que “Piketty encontra no Direito Tributário a fonte para o combate à desigualdade, por poder fazer uma redistribuição justa de riquezas.⁶⁸⁶”

Remodelando os sistemas tributários existentes, é possível estimular o investimento produtivo e aumentar a receita pública, a ser reinvestida em políticas sociais⁶⁸⁷.

Isso porque o Estado em constante processo de transformação convive, admite e até fomenta o abrigo de pessoas privadas em atividades públicas antagônicas ao “mercado”. Essas atividades não geram lucros (ou pelo menos não tem o escopo primário), são empreendimentos, os quais os particulares realizam visando beneficiar terceiros, usualmente mais carentes.⁶⁸⁸

Atividades assim, avessas às lógicas de mercado, porém eficazes ao bem-estar social, ao desenvolvimento econômico, à educação, à saúde, à redução das desigualdades sociais, de pesquisa científica etc.

⁶⁸⁴ELKINS, David. **Horizontal Equity as...** p. 86.

⁶⁸⁵PIKETTY, Thomas. Apud. TORRES, Helena Taveira. **Segurança jurídica dos...** p. 78.

⁶⁸⁶TORRES, Helena Taveira. **Segurança jurídica dos...** p. 78.

⁶⁸⁷FERRAZ, Roberto. **Intervenção do Estado...** p.74-82.

⁶⁸⁸MOREIRA, Egon Bockmann. **Desenvolvimento Econômico,**... p. 75-100

Os problemas da regulação do mercado no sentido do conjunto de normas jurídicas que suprem as falhas de mercado são exemplos extremos da profunda interconexão entre tributação-propriedade-mercado.⁶⁸⁹

Portanto, a eficiência não é medida em termos de utilidade, mas, sim, pela disposição de pagar.⁶⁹⁰ Nessa perspectiva, uma melhoria de bem-estar, depois de corrigida as falhas, ocorre quando existe maximização do rendimento.

Como incentivos econômico⁶⁹¹, social e cultural, os benefícios fiscais representam as vantagens conferidas aos sujeitos em relação a uma verificada conduta, que em condições normais seria realizada em menor escala, tanto pela via do sistema fiscal como financeira, notadamente com caráter dinâmico.⁶⁹²

Porque depende do grau de intervencionismo estatal, o conteúdo material de incentivo é variável, e encontra-se balizado, atualmente, no direito ao desenvolvimento, acolhido internacionalmente no artigo 28º da Declaração Universal dos Direitos dos Homens⁶⁹³, como no artigo 1º dos Pactos⁶⁹⁴ das Nações Unidas sobre os Direitos Civis e Políticos e sobre os Direitos Econômicos, Sociais e Culturais.⁶⁹⁵

Desse modo, a utilização de benefícios fiscais para desenvolvimento de uma região, de aumento ou diminuição de consumo de um produto, ou para promover determinadas atividades, encontra fundamento nas razões de equidade, o que justifica a intervenção estatal na ordem econômica.⁶⁹⁶

Os tributos podem afetar ou comprometer os fundamentos da Ordem Econômica dependendo da política tributária do país, e são os fundamentos dessa ordem que dimensionam o grau de intervenção do Estado na organização e atuação dos agentes econômicos.⁶⁹⁷

Em Portugal, as medidas de estímulo ou fomento econômico consistem essencialmente em prestações da Administração Pública em favor de atividades de interesse geral, exercidas por

⁶⁸⁹SANCHES, J. L. Saldanha. **Justiça Fiscal...** p. 24 e ss.

⁶⁹⁰FREIRE, Maria Paula Vaz. **Eficiência Económica e...** p. 800.

⁶⁹¹FERREIRA, Eduardo Paz. **O controlo das subvenções...** p. 25 e s.

⁶⁹²MARTINS, Guilherme W. d'Oliveira. **Os Benefícios Fiscais...**, p. 41.

⁶⁹³Assinada na ONU em 10 de dezembro de 1948. Acesso em: 10 jul. 2017 www.onu.org.br

⁶⁹⁴Abertos à assinatura e adesão pela resolução 2200-A XXI da Assembleia Geral da ONU em 16 de dezembro de 1966. Acesso em: 10 jul. 2017 www.onu.org.br

⁶⁹⁵MARTINS, Guilherme W. d'Oliveira. **Os dos Benefícios Fiscais...**, p. 42.

⁶⁹⁶STIGLITZ, Joseph E. **Economics of the Public...** p. 8 e ss.

⁶⁹⁷RIBEIRO, Maria de Fátima. **Reflexos da Tributação...** p. 209-327.

agentes econômicos que lhes são externos.⁶⁹⁸ Miram nos estímulos à prática de certos atos, ou ao desenvolvimento de uma atividade no quadro de um conjunto de objetivos definidos pela administração. As empresas sujeitas a esses estímulos, em consequência das condições particulares previstas, em conformidade com os ditames da política econômica, colocam-se em condições de receber determinadas vantagens em relações ao regime comum.⁶⁹⁹

Tais medidas, em função do seu conteúdo, assumem diferentes formas como as ajudas financeiras, os benefícios fiscais, as assistências técnicas, a participação pública no capital de empresas, entre outros.

Segundo Eduardo Paz Ferreira, as ajudas financeiras podem ser agrupadas em três tipos: entregas diretas de verbas aos beneficiários, renúncia de crédito e utilização dos mecanismos de crédito.⁷⁰⁰

Essas medidas aplicam-se, em geral, a todas as empresas ou apenas àquelas que pertençam a determinados setores, ou que possuem requisitos, e estejam estabelecidas em determinada região, conforme determinação e objetivos da política econômica.

A aceitação da intervenção do Estado na economia está de tal forma enraizada que muitos países referem-na expressamente nos seus mais importantes princípios, como é o caso das referências nos artigos 9º e 81º da CRP.

Igualmente, os princípios e finalidades econômicas e sociais encontram consagração na CRP nos art. 2º, 67º, n. 1, n. 2 alíneas “a” e “e”, art. 81º, alíneas “a”, “b”, “d” e “f”.

Percebem-se incentivos fiscais como uma das formas legitimadas pelo Estado para a consecução dos propósitos constitucionais, sejam em Portugal ou no Brasil.

No Brasil, busca-se o desenvolvimento econômico, determinando, no plano constitucional, o modo de ser da economia. Não se trata, portanto, de um Estado neutro, pois tal organização social política prestigia o desenvolvimento econômico, que se expressa pela força da economia.⁷⁰¹

⁶⁹⁸SANTOS, Antonio Carlos dos. **Direito Económico...** p. 223 e ss.

⁶⁹⁹SANTOS, Antonio Carlos dos. **Direito Económico...** p. 224.

⁷⁰⁰FERREIRA, Eduardo Paz. **O controlo das subvenções...** p. 25 e s.

⁷⁰¹ELALI, André. **Tributação e regulação...** p. 37 e ss.

Com variação de Estado para Estado, só a pouco tempo, com o advindo da Constituição Federal de 1988 é que a integralidade da economia se tornou uma questão de política pública superior, instaurando-se a planificação e o planejamento econômico.⁷⁰²

A intervenção estatal passou a envolver os sistemas tributário, financeiro e monetário, como também a participação direta, o planejamento, os incentivos, a fiscalização e o controle de (quase) toda a economia.

A ordem econômica no Brasil encontra-se disciplinada por um conjunto de princípios estabelecidos no art. 170 da CF.⁷⁰³ Funda-se na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, com o objetivo de garantir a todos os indivíduos uma existência digna, conforme os preceitos da justiça social.⁷⁰⁴

Além desses, adotou como um dos principais princípios a livre concorrência, conforme dispõe o inciso IV do artigo 170º da CF. Isso significa que a Constituição consagra uma economia de natureza capitalista que prioriza a justiça social sobre todos os demais valores da economia de mercado.⁷⁰⁵

Contudo, não significa que o Estado não deva intervir na economia, mas atinente aos preceitos da Constituição, isso porque cabe ao Estado Democrático de Direito assegurar a livre economia de mercado e a livre concorrência, reprimindo o abuso de poder econômico que vise à dominância de mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros.⁷⁰⁶

São condições hoje consideradas necessárias ao crescimento econômico⁷⁰⁷ do Estado, em que programas eficientes para redução da pobreza⁷⁰⁸, criação de redes de segurança social eficazes ou normas estruturais que combatam a corrupção e até uma boa regulamentação dos mercados financeiros constituem despesa pública e pressupõe tributação, e, no fundo, é o resultado de decisões tomadas, que o imposto deve financiar.⁷⁰⁹

⁷⁰²MOREIRA, Egon Bockmann. **Desenvolvimento Econômico, Políticas...** p.75-100

⁷⁰³DULCI, Otávio S. **Guerra fiscal, desenvolvimento...** p. 95-107.

⁷⁰⁴FERRAZ, Roberto. **Intervenção do Estado...** p. 74-82.

⁷⁰⁵SHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras...** p. 204 e ss.

⁷⁰⁶Art. 173º, parágrafo 4º CF.

⁷⁰⁷Economistas e decisores políticos há muito reconhecem a importância da inovação tecnológica também como essencial para o crescimento econômico e para o benefício doméstico. Sobre o tema, verificar artigo e literatura mencionada em NOKED, Noam. **Integrated Tax Policy...** p. 6.

⁷⁰⁸É de competência comum da União, Estados, DF, e municípios o combate à pobreza e aos fatores de marginalização, promovendo a integração social dos setores desfavorecidos, nos termos do art. 23º, X, da CF e corolário constitucional, como objetivo fundamental da República Federativa do Brasil, no art. 3º, III, da CF.

⁷⁰⁹SANCHES, J. L. Saldanha. **Justiça Fiscal...** p. 25

Assim, situam-se no espectro jurídico da extrafiscalidade, sendo mecanismo que tem por escopo estimular o desenvolvimento econômico de determinada região ou setor da atividade, com efeito, “o próprio incentivo pode estipulativamente qualificar-se como fiscal – se concedido em função da incapacidade contributiva, ex., isenção do imposto territorial rural incidente sobre pequenas glebas rurais (CF, art. 153º, § 4º) ou extrafiscal, se outorgado em razão de política econômica, ex. desenvolvimento industrial (CF, art. 155º, § 2º, XII, “a”).”⁷¹⁰

Os benefícios fiscais, por terem função promocional, representando uma autolimitação ao poder de tributação, sujeitam-se aos princípios constitucionais tributários ao mesmo tempo que organizam o Estado, porque são concebidos sob os pilares da intervenção do Estado no domínio econômico, por meio da extrafiscalidade.

4.2.1 Formas de Intervenção

A intervenção do Estado nas atividades econômicas faz-se importante para o respeito aos seus fundamentos e essencial para o cumprimento de seus objetivos, pois orientam toda a produção normativa do Estado, pela veste de princípio constitucional, que representam os anseios da sociedade.

Entre as modalidades de intervenção do Estado na ordem econômica, verificamos a direta e a indireta. A primeira ocorre quando o Estado atua na atividade econômica como agente econômico, ou seja, passa a ser sujeito de direito como se fosse um particular.⁷¹¹

O modelo de intervenção direta consiste na gestão empresarial pública, em que boa parte dos setores da economia⁷¹², tanto em volume de investimento como em importância econômica são de titularidade da Administração Pública.⁷¹³

Verifica-se um notório alargamento do espaço jurídico-econômico do Estado, seja para os serviços públicos⁷¹⁴, como nos monopólios legais⁷¹⁵ e nas atividades econômicas privadas⁷¹⁶.

⁷¹⁰SABBAG, Eduardo de Moraes. **Limites Formais à Concessão...** p. 91-92.

⁷¹¹RIBEIRO, Maria de Fátima. **Considerações sobre as Medidas...** p. 223-247.

⁷¹²Petróleo, energia, telecomunicações, aço, portos, ferrovias, aeroportos, bancos, informáticas e etc.

⁷¹³MOREIRA, Egon Bockmann. **Desenvolvimento Econômico, Políticas...** p.75-100

⁷¹⁴Desde ferrovias, aeroportos TVs a cabo e loterias.

⁷¹⁵Petróleo, energias renováveis, energias radioativas.

⁷¹⁶Bancos, comércio, informática.

Na CF, a intervenção do Estado na economia de forma direta está prevista no artigo 173º, parágrafo 1º, quando atua como agente econômico, por meio de uma de suas formas de descentralização, seja pela empresa pública ou pela sociedade de economia mista.⁷¹⁷

A segunda modalidade de interferência do Estado na ordem econômica é a indireta. O Estado atua como agente econômico e sua atuação ocorre por meios externos, mediante fiscalização e regulação das atividades do setor privado, não toma parte ativa e direta no processo econômico.⁷¹⁸

Segundo Luís Cabral de Moncada: “trata-se de uma intervenção exterior, de enquadramento e de orientação que se manifesta em estímulos e limitações, de várias ordens às empresas.”⁷¹⁹

O Estado visa na intervenção indireta preservar o respeito aos princípios constitucionais, conformadores da ordem econômica, uma vez que esses princípios, como anteriormente referenciados, buscam alcançar as finalidades do próprio Estado.

Por isso, a ideia de intervenção é contemporânea a de Estado, pois sempre que este produz normas jurídicas há um ato de intervenção.

Não se pode olvidar que a tributação é a forma de intervenção no domínio econômico, e/ou por meio dela o Estado pode ventilar as políticas econômicas.

Nesse sentido, Eros Roberto Grau: “Afirmada a adequação do uso do vocábulo intervenção para referir atuação estatal no campo da atividade econômica em sentido estrito (domínio econômico), reafirmo a classificação de que tenho me valido, que distingue três modalidades de intervenção: intervenção por absorção ou participação, intervenção por direção e intervenção por indução.”⁷²⁰

O autor explica que, quando o Estado intervém por direção, o Estado exerce pressão sobre a economia, estabelecendo mecanismos e normas de comportamento compulsório para os sujeitos da atividade econômica, e quando faz por indução, o Estado manipula os instrumentos em consonância e na conformidade das leis que regem o funcionamento do mercado.⁷²¹

⁷¹⁷RIBEIRO, Maria de Fátima. **Considerações sobre as Medidas...** p. 223-247.

⁷¹⁸RIBEIRO, Maria de Fátima. **Considerações sobre as Medidas...** p. 223-247.

⁷¹⁹MONCADA, Luís. S. Cabral de. **Direito Económico...** p. 444.

⁷²⁰GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**, 14ª ed. 2012, p. 126.

⁷²¹GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica...** p. 126.

A indução pode ser positiva quando estimula certa prática; ou negativa se, ao contrário, desestimula dados comportamentos.⁷²²

É no campo da intervenção por indução que o Estado faz valer a política fiscal para alcançar finalidades específicas, como exemplo, uso de benefícios fiscais para política de desenvolvimento do Norte e Nordeste do Brasil (ZFM)⁷²³.

Observe-se que, além de medidas diretas de fomento, o Estado socorre-se de meios indiretos de incentivar uma atividade econômica privada, sendo um dos mais relevantes, a ação sobre o comprador de bens ou serviços, nos mercados públicos.⁷²⁴

Luís Eduardo Schoueri afirma que a norma tributária pode ser indutora, pois “exerce o seu papel, privilegiando o comportamento desejado ou discriminando o indesejado, direcionando, daí os ambientes econômico e social”.⁷²⁵

Como Hugo Brito Machado diz: “não constitui novidade a afirmação de que o tributo é uma arma valiosa de reforma social”⁷²⁶. Por isso, merece ressaltar a importância do Estado, da ordem econômica, e da ordem social e a importância da incidência e da arrecadação tributária para o desenvolvimento econômico do país.⁷²⁷

Logo, há décadas, o modelo jurídico-econômico é o de uma economia eminentemente pública, com os bens e fatores de produção de propriedade direta ou indireta do Estado (não obstante as Constituições celebrarem o sistema capitalista).⁷²⁸

Para além do conteúdo das diferentes medidas de fomento e intervenção, é possível tipificar as medidas em função do procedimento utilizado na sua atribuição (contrato ou ato unilateral da administração), dos destinatários visados (setor agrícola, pequenas e médias empresas, empresas de ramo específico de atividade, exportadoras) ou dos objetivos fixados (cumprimento de um plano, reconversão industrial, modernização global ou setorial, manutenção de empregos, cooperação, investigação e desenvolvimento, competitividade, aumento da oferta).⁷²⁹

Como já referido, a adoção da alíquota zero, no Brasil, tem se mostrado de muita utilidade, sendo uma medida de política fiscal, adotada pela autoridade pública, com caráter de

⁷²²SHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras...** p. 204 e ss.

⁷²³ELALI, André. **Tributação e regulação...** p. 37 e ss.

⁷²⁴SANTOS, Antonio Carlos dos. **Direito Econômico...** p. 225.

⁷²⁵SHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias...**p. 204.

⁷²⁶MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário...** p. 89 e ss.

⁷²⁷CARVALHO, Cristiano. **A análise econômica...** p. 183-207.

⁷²⁸MOREIRA, Egon Bockmann. **Desenvolvimento Econômico, Políticas...** p.75-100

⁷²⁹SANTOS, Antonio Carlos dos. **Direito Econômico...** p. 225.

urgência, com propósito de regular determinada situação econômica que impõe solução imediata, tendo como suporte o disposto no artigo 153º, parágrafo, 1º da CF, que concede ao Poder Público a faculdade de alterar as alíquotas dos impostos aduaneiros por meio de atos administrativos, ou seja, independentemente de lei.⁷³⁰

O Poder Público domina a economia mediante a gestão e por meio de incentivos ou regulações.⁷³¹

O fato de determinadas medidas adotadas ou concedidas pelo Estado poderem restringir ou falsear a concorrência⁷³², justifica a existência dos artigos 107º do TFUE e o art. 65º da Lei da Concorrência, Lei nº 19/2012 de 8 de maio, em que o ordenamento jurídico português se submete, regulando principalmente o instituto dos auxílios de Estado, que não integram o escopo do presente trabalho, mas que merecem ser referenciados.⁷³³

Assim sendo, um dos instrumentos de intervenção do Estado na economia é a atividade da tributação, pouco importando o tamanho da carga tributária, mas, sim, o modo como é distribuída, em consonância com a redistribuição de renda sem prejuízo do desenvolvimento econômico⁷³⁴.

Cabral de Moncada, ao tratar do fomento econômico como “apoio prestado pela Administração sob diversas formas às empresas”, aponta os benefícios fiscais como seu principal veículo.⁷³⁵

Assim, as medidas utilizadas pelos poderes públicos podem tanto majorar como diminuir a tributação, inclusive com a concessão de benefícios fiscais com finalidades de estimular, por exemplo, o parque industrial, o comércio de bens e serviços, diante das políticas fiscais estabelecidas em conformidade com os preceitos constitucionais.⁷³⁶

⁷³⁰Contudo, tal regra não se aplica à isenção, por imposição do artigo 150º, parágrafo 6º da CF, que só permite ser veiculada por lei em sentido formal, demandando trâmite regular, e por muitas vezes demorado, no âmbito do Poder Legislativo. GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Das Exonerações Tributárias...** p. 9-94.

⁷³¹No Estado brasileiro, o modelo de gestão empresarial pública foi consolidado a partir da década de 1930, tendo seu apogeu na década de 1970, passando para a regulação a partir de 1990.

⁷³²Sobre o direito da concorrência, FREIRE, Paula Vaz. **Os Fundamentos Ordoliberais do Direito Europeu da Concorrência**, in: Menezes Cordeiro, A. P. Paes de Vasconcelos & P. Costa e Silva (coords.), Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor José de Oliveira Ascensão, II, Coimbra: Almedina, p. 1791 e ss.

⁷³³SANTOS, Antonio Carlos dos. **Direito Económico...** p. 226 e ss.

⁷³⁴GONÇALVES, Oksandro Osdival. **Incentivos Fiscais: uma...** p. 79-102.

⁷³⁵MONCADA, Luís. S. Cabral de. **Direito Económico...** p. 350 e ss.

⁷³⁶RIBEIRO, Maria de Fátima. **Considerações sobre as Medidas...** p. 223-247.

A intervenção estatal no desenvolvimento econômico⁷³⁷ pela concessão de benefícios fiscais não pode configurar formação de riqueza individual, mas pode ensejar na formação de empresas cujo capital seja dividido pelo número significativo de pessoas.⁷³⁸

As normas jurídico-tributárias, quando utilizadas como incentivos para determinados comportamentos econômicos, revelam-se instrumentos potencialmente aptos para alcançar finalidades do Estado, por meio de políticas fiscais⁷³⁹.

Como Noam Noked explica em seu estudo:

*“Governments support R&D directly and indirectly in various ways, including providing intellectual property rights and legal protection, governmental grants and funding for research conducted in universities, national laboratories and other entities, funding for education and professional training. Subsidies given to private entities, including those given through the tax system as tax benefits, are one policy tool available to governments when trying to stimulate R&D activities. There are two main methods traditionally used for subsidizing R&D through the tax system. One method is to provide a preferential tax treatment based on R&D expenditure, mainly by granting R&D tax credits or “super deductions.”*⁷⁴⁰

Economicamente, então, a despesa fiscal traduz um sacrifício ao dispêndio de recurso que inicialmente, pertenceriam ao Estado, mas que em resultado de opções extrafiscais são retidos pelos contribuintes, que passam a participar dos compromissos públicos.⁷⁴¹

⁷³⁷Não surpreendentemente, muitos países adotaram políticas que visam aumentar o investimento em I & D local como uma estratégia para promover o emprego e o seu crescimento. A União Europeia, como parte do seu plano estratégico de longo prazo para aumentar o crescimento e o emprego (intitulado "Europa 2020"), adotou como objetivo de aumentar as despesas combinadas de P & D público e privado para 3% do produto interno bruto da União Europeia. NOKED, Noam. **Integrated Tax Policy**... p. 6.

⁷³⁸SHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras**... p 204 e ss.

⁷³⁹FRANCO, António L. de Sousa. **Análise Económica do**... p. 14 e ss.

⁷⁴⁰Tradução livre: “Os governos apoiam a I & D de forma direta e indireta de várias maneiras, incluindo o fornecimento de direitos de propriedade intelectual e proteção legal, bolsas governamentais e financiamento para pesquisas realizadas em universidades, laboratórios nacionais e outras entidades, e financiamento para educação e treinamento profissional. Os subsídios concedidos às entidades privadas, inclusive aqueles fornecidos por meio do sistema tributário como benefícios fiscais, são uma ferramenta política disponível para os governos quando tentam estimular atividades de P & D. Existem dois métodos principais tradicionalmente utilizados para subsidiar a I & D pelo sistema tributário. Um método é fornecer um tratamento fiscal preferencial baseado em despesas de P & D, principalmente pela concessão de créditos fiscais de I & D ou “super deduções”” O autor explica que “*super deduction*” permite ao contribuinte deduzir um montante excedente ao valor da sua despesa, quando normalmente a dedução é proporcional, exemplificando com caso da Áustria que permite deduções de 125% nos gastos de contribuintes com pesquisa e desenvolvimento. NOKED, Noam. **Integrated Tax Policy**... p. 7.

⁷⁴¹MARTINS, Guilherme W. d’Oliveira. **Os Benefícios Fiscais**:... p. 51.

E, juridicamente, corresponde, ao enunciado, estimado ou limitativo, das situações de renúncia de receitas tributárias que seriam arrecadadas pelo Estado, pelo núcleo essencial da tributação, na base de um incentivo concedido aos contribuintes.⁷⁴²

No entanto, para a AED, a alocação mais eficiente dos recursos ocorre pelo livre funcionamento do mercado e não pela intervenção do Estado.⁷⁴³ No mercado, não raro, encontramos a eficiência alocativa ótima e também falhas. Somente na presença dessas falhas é que deve haver a intervenção estatal, mas ainda assim de forma específica, a fim de eliminá-las.⁷⁴⁴

Joseph Stiglitz sustenta que a despesa fiscal tem valor meramente informativo, dado às suas limitações, pelo fato de a indeterminação quantitativa estar conjugada a falhas de intervenção do Estado (*government failures*).⁷⁴⁵

Qualquer das falhas revela um denominador comum, a incapacidade geral do Estado para poder averiguar quais os limites da sua atuação na sociedade que o legitima.

Segundo Luis Eduardo Shoueri: “essa intervenção multifacetada do Estado na economia não é monolítica, mas, na verdade, tem sido frequentemente caracterizada por uma ausência de coordenação e comunicação entre as várias entidades envolvidas.”⁷⁴⁶

Assim, as falhas de intervenção se assumem como fazendo parte do mercado, exigindo a criação de mecanismos legais, indicadores de confiança que combatam a incerteza própria dos mercados.

Ronald Coase, nesse sentido, salienta que não basta a comparação e adaptação da otimização teórica à realidade econômica, mas sim a percepção das causas e dos efeitos objetivos visados, numa ótica de adaptabilidade e de mensurabilidade. Ou seja, uma conjunção entre quantidade e qualidade pela aproximação do interesse público ao interesse privado, e não pela manutenção da oposição clássica.⁷⁴⁷

⁷⁴²MARTINS, Guilherme W. d'Oliveira. **Os Benefícios Fiscais**:... p. 53.

⁷⁴³ARAÚJO, Fernando. **Introdução à Economia**... p. 320 e ss...

⁷⁴⁴GONÇALVES, Oksandro Osdival. **Incentivos Fiscais: uma**... p. 79-102.

⁷⁴⁵O autor apresenta quatro tipos de falhas de intervenção do Estado: 1) informação limitada, na medida em que o alcance dos programas públicos torna-se nebuloso; 2) limitação no controle das respostas dadas pelo mercado; 3) falta de controle sobre a proliferação da burocracia e; 4) limitações impostas pelos processos políticos, visto que há decisões favoráveis apenas para determinados grupos de interesses. STIGLITZ, Joseph. **Economics of the**... p. 8-10.

⁷⁴⁶SHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras**... p 207.

⁷⁴⁷COASE, Ronald. **The Problem of**... p. 5.

Numa perspectiva liberal que se opõe à intervenção do Estado na economia, considera não existir a atribuição de benefícios fiscais ou, no mínimo, desempenhada a função por subsídios.⁷⁴⁸

Conforme leciona Ricardo Lobo Torres, os subsídios “têm função específica na intervenção do Estado no domínio econômico. Visa precipuamente influir na formatação de preços e incentivar a produção de determinados bens.”⁷⁴⁹

Isso porque, em relação às consequências financeiras, o custo do subsidio é o mesmo que a receita perde em virtude da concessão do benefício fiscal, com prerrogativa de ser mais transparente.⁷⁵⁰

Nesse sentido, importa a redução da carga tributária como uma barreira aos elevados índices de arrecadação que têm se revelado perigosamente prejudiciais ao livre exercício da atividade econômica, bem assim ao exercício dos direitos e garantias individuais inerentes à liberdade.⁷⁵¹

A fúria arrecadatória empreendida por alguns governos pode ser aniquiladora da propriedade privada e, conseqüentemente, das riquezas que possam ser alcançadas pela tributação.

O respeito aos princípios da transparência e da igualdade são importantes para a natureza das ajudas ou dos benefícios fiscais concedidos às empresas pelo Estado, de modo que todos os interessados possam ter acesso na mesma condição.

Podemos afirmar, então, que os benefícios fiscais devem ser coerentes e compatíveis entre si, devendo consubstanciar a tradução da política fiscal clara e objetiva, para alcançar os fins pretendidos.⁷⁵²

Defendemos a ideia dos benefícios fiscais, que podem ser importantes instrumentos de regulação e adequação da carga tributária, se mantida em níveis toleráveis, permitindo a renovação de riquezas tributárias e garantindo a sobrevivência e manutenção do Estado.

Não só os benefícios fiscais, mas toda política econômica, para ser eficaz, deve ser harmônica e compatível entre os instrumentos que a conformam.

⁷⁴⁸SANCHES, J.L. Saldanha. **Justiça Fiscal**...p. 49 e ss.

⁷⁴⁹TORRES, Ricardo Lobo. **Responsabilidade fiscal, renúncia**... p. 303-304.

⁷⁵⁰A consagração do conceito de despesa fiscal é outra forma de dar transparência à questão. PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas. **Fiscalidade**... p. 363 e ss.

⁷⁵¹GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Das Exonerações Tributárias**.... p. 9-94.

⁷⁵²COSTA, Amável Sílvia da. **Benefícios Fiscais em Portugal**... p. 14.

E mais, significa que os benefícios fiscais têm que considerar coordenação entre eles e subordinação a um conjunto coerente de critérios definidores dos interesses econômico e social dos diversos incentivos fiscais.

Deve-se levar em conta que os princípios possuem vantagens às normas, sobretudo na área tributária, sejam quanto ao conteúdo, à origem, à aplicação, à identificação e mesmo à derrogação, pois possuem conteúdo mais amplo e com maior estabilidade.⁷⁵³

4.3 A NEUTRALIDADE FISCAL

Os benefícios fiscais podem impactar positiva ou negativamente a ordem econômica. Quando concedidos, podem distorcer o sistema econômico na medida em que a menor carga tributária afeta decisivamente a formação do preço, permitindo às empresas detentoras de benefícios atuarem de forma privilegiada em relação aos seus concorrentes.⁷⁵⁴

Com efeito, afirma-se a concepção de neutralidade fiscal, em que, ao adotar determinadas políticas fiscais, o Estado deve fazê-lo de modo a causar à sociedade o mínimo de efeitos negativos, caso contrário, essas seriam ineficientes, ao abalar o equilíbrio econômico e, por conseguinte, reduzir a riqueza social.⁷⁵⁵

O Estado deve respeitar o princípio da neutralidade do tributo, ou seja, não pode, com isso, afetar a livre concorrência.⁷⁵⁶

Nas palavras de Ferraz Jr., a neutralidade fiscal:

“deriva diretamente da liberdade de iniciativa, seja no sentido da liberdade de acesso ao mercado, seja no de livre conformação e disposição da atividade econômica”, além de que ela “inibe a interferência estatal que impossibilite, juridicamente ou de fato, a criação ou a continuidade de empresas dedicadas a atividades lícitas”, sendo que tais liberdades e limitações decorrem justamente dos pressupostos da concorrência ideal.⁷⁵⁷

André Folloni explica:

⁷⁵³ AVILA, Humberto. **A Distinção entre Princípios...** p. 24 e ss.

⁷⁵⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário...** p. 12

⁷⁵⁵ CALIENDO, Paulo. **Princípio da neutralidade...** p. 520 e ss

⁷⁵⁶ CALIENDO, Paulo. **Princípio da neutralidade...** p. 520 e ss

⁷⁵⁷ FERRAZ JR., Tércio Sampaio. **Obrigações tributárias acessórias e limites da imposição: razoabilidade e neutralidade concorrencial do estado.** In: FERRAZ, Roberto (Coord.). **Princípios e limites da tributação.** São Paulo: Quartier Latin, 2005, Dialética 130, p. 76.

“a neutralidade dos tributos em face da atividade econômica decorre, especialmente, da proibição de tratamento desigual entre contribuintes e da exigência de respeito à sua capacidade contributiva. É óbvio que qualquer medida impositiva de natureza tributária interfere na capacidade competitiva dos concorrentes”.⁷⁵⁸

Segundo Tércio Sampaio⁷⁵⁹, o principal objetivo perseguido pelo sistema fiscal é “ser neutral: eliminação de impostos que penalizem mais uma pessoa em relação à outra. Procura-se igualdade de oportunidade em detrimento da igualdade de resultado.” Ou seja, imposto que altera o padrão de comportamento do contribuinte ao retirar parcela de sua riqueza.

Assim, o princípio da isonomia será ferido se as relações concorrenciais entre empresas forem afetadas pela tributação, de tal modo que esta favoreça/desfavoreça uma em face de outra.⁷⁶⁰

Os requisitos para o exercício da livre-concorrência enseja que os tributos sejam economicamente neutros para que não distorçam os preços praticados pelas empresas dentro de um mesmo mercado relevante, impedindo que esse tipo de “intervenção econômica” do Estado cause desequilíbrios concorrenciais.”⁷⁶¹

A esse respeito, Roberto Ferraz destaca a importância da neutralidade tributária por meio da noção de ineficiência gerada com impactos sobre o bem-estar:

“A teoria da tributação tem se embasado nos princípios da neutralidade e da equidade, considerando o primeiro que alterações na tributação não podem trazer distorções no sistema de preços relativos, o que implicaria menor eficiência nas decisões econômicas e redução do nível de bem-estar, sendo certo que com relação à equidade espera-se que o sistema tributário reparta o ônus de forma justa entre os agentes econômicos, observando a utilização que cada um faz dos bens e serviços públicos e capacidade contributiva individual. A política tributária, se não equacionada com outros objetivos da política econômica, pode ocasionar desequilíbrios concorrenciais, como nos casos da guerra fiscal, da sobrecarga tributária setorial e da informalidade.”⁷⁶²

Nesse sentido, a neutralidade fiscal incorpora-se como dever dirigido ao Estado, no sentido de que nem a imposição, nem a exoneração tributária causem desequilíbrios na

⁷⁵⁸FOLLONI, André. **Isonomia na...** p. 201-220.

⁷⁵⁹FERRAZ JR. Tércio Sampaio. **Obrigação tributária acessória...** p. 77 e ss.

⁷⁶⁰FERRAZ, Roberto. **Intervenção do Estado...** p. 74-82.

⁷⁶¹FOLLONI, André. **Isonomia na...** p. 201-220

⁷⁶²FERRAZ, Roberto, **Intervenção do Estado...** p. 74-82

concorrência, exigindo que a tributação impacte minimamente no preço final dos produtos e serviços postos à disposição no mercado.⁷⁶³

No ordenamento jurídico português, relativamente aos fundos de investimento, por exemplo, parece-nos claro que o legislador fiscal estabeleceu um sistema de neutralidade e incentivo desde o seu início.⁷⁶⁴

Nas palavras de José Casalta Nabais: “um benefício fiscal, que por ser expressão da exigência da ideia de neutralidade fiscal quanto ao financiamento de empresas, devia ter caráter permanente e articulado com a limitação da dedutibilidade dos gastos financeiros traduzidos no recurso ao endividamento.”⁷⁶⁵

Além de garantir a proteção do mínimo existencial, a efetividade na cobrança de tributos, a capacidade contributiva visa igualmente à manutenção da neutralidade fiscal, por meio de uma tributação uniforme e, por isso, o regime da neutralidade fiscal foi acolhido pelo legislador português.⁷⁶⁶

Não obstante, temos de saber que uma tributação uniforme não necessariamente corresponderá a uma tributação mais justa, posto que devemos considerar a questão da extrafiscalidade, porquanto ao recorrer a extrafiscalidade o Estado procura reordenar determinado aspecto da realidade, de modo a obter certos resultados preestabelecidos.

No ordenamento jurídico brasileiro, a neutralidade fiscal está insculpida como princípio constitucional, com a publicação da Emenda Constitucional nº 42/2003, em seu art. 146-A⁷⁶⁷.

⁷⁶³CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e Análise...** p. 107 e ss.

⁷⁶⁴Essa conclusão advém da conjugação do artigo 22º (antigo 19) do EBF com o artigo 9º, nº 27, alínea “g” ao estabelecer uma isenção do imposto para a administração ou gestão de fundos de investimento. LEITÃO, Luís Menezes. **Benefícios Fiscais e Incentivos ao Investimento das Empresas**. In: FISCO, Doutrina, Jurisprudência, Legislação, jan./fev., ano IV, n. 38-39, 1992, p. 22.

⁷⁶⁵NABAIS, José Casalta. **Introdução ao Direito...** 2015, p. 157. Corrobora com esse entendimento a proposta do Grupo para o Estudo da Política Fiscal em SANTOS, António Carlos dos; MARTINS, António M. F. (Coord.), **Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal**, Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal, Caderno de Ciência e Técnica Fiscal, Centro de Estudos Fiscais, Lisboa, 2009. p. 350-374.

⁷⁶⁶Efetivada por meio da técnica da proporcionalidade ou mesmo da progressividade, igualmente válido para o Brasil, onde se busca extrair recursos dos contribuintes sem alterar sua posição relativa no meio social, de maneira que, após incidência dos tributos, um cidadão não poderia ficar “mais pobre” que outro cidadão que teve de arcar com o mesmo tributo.

⁷⁶⁷Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo.

Tal emenda orienta a edição de normas tributárias, reconhecendo a existência de uma interface entre tributação e concorrência, haja vista que o tributo pode gerar assimetria concorrencial.⁷⁶⁸

O art. 146-A explicitou a regra da neutralidade tributária, atribuindo ao Estado dois deveres: um positivo e o outro negativo.⁷⁶⁹ No negativo, a política fiscal não deve intervir no mecanismo concorrencial, já que existe uma concorrência perfeita; no positivo, quando o Estado adota uma política fiscal que visa fomentar a concorrência, na medida em que a livre concorrência for imperfeita, uma vez que o princípio *in comento* é uma verdadeira limitação ao poder de tributar.⁷⁷⁰

O respeito a esse princípio viabiliza os princípios da livre concorrência e da livre iniciativa, que preservam as trocas econômicas e o desenvolvimento nacional.⁷⁷¹

Mesmo que se continue a entender que o “o mercado e a concorrência são a forma ótima de alocação de recursos, a verdade é que se torna hoje inegável que os mercados têm falhas e que a concorrência funciona também como mecanismo de distribuição e redistribuição de poder.”⁷⁷²

Como expusemos anteriormente, essa questão pode ser demonstrada na guerra fiscal entre os Estados brasileiros quando da concessão de benefícios fiscais referentes ao ICMS, principalmente para atrair novos investimentos e indústrias para os seus respectivos territórios.⁷⁷³

Verifica-se o papel fundamental do Estado no controle da livre concorrência, que pode ser prejudicada pela tributação ou com a adoção de benefícios fiscais. A distorção pode ocorrer de duas formas: a) em razão de as leis fiscais gerarem distorções ou desigualdades num mesmo setor; b) se as leis estão adequadamente formuladas, mas sua aplicação concreta não faz com que sua potencialidade total se efetive.⁷⁷⁴

⁷⁶⁸Cumprer ressaltar que a lei tributária não pode gerar desequilíbrios concorrenciais conforme disposto nos artigos 150, II, e 152 da CF. CALIENDO, Paulo. **Princípio da neutralidade...** p. 520 e ss.

⁷⁶⁹CALIENDO, Paulo. **Princípio da neutralidade...** p. 520 e ss.

⁷⁷⁰CALIENDO, Paulo. **Princípio da neutralidade...** p. 520 e ss.

⁷⁷¹BRAZUNA, José Luís Ribeiro. **Defesa da concorrência...** p. 47 e ss.

⁷⁷²SANTOS, António Carlos dos. **Competitividade Eficiência e...** p. 160.

⁷⁷³Sendo constantemente acionado o Poder Judiciário para analisar a constitucionalidade de diversas das leis estaduais, o que coloca em risco tanto o pacto federativo quando o equilíbrio da concorrência entre as empresas.

⁷⁷⁴BRAZUNA, José Luís Ribeiro. **Defesa da concorrência...** p. 47 e ss

Para o exercício da livre concorrência, os tributos devem ser economicamente neutros para que não distorçam os preços praticados pelas empresas dentro de um mesmo mercado.⁷⁷⁵

O princípio impede uma intervenção econômica do Estado que cause desequilíbrios concorrenciais.⁷⁷⁶

Tal princípio é decorrência do princípio da isonomia tributária, que veda ao Poder Público o tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, o que abarca, também, os aspectos concorrenciais⁷⁷⁷.

A ausência de neutralidade tributária tem servido para a alocação de investimentos em específicos setores da economia quando atribuídos benefícios fiscais, e contribuído para o desequilíbrio concorrencial das empresas⁷⁷⁸.

Por outro lado, importa explicar que inexistente violação à neutralidade fiscal, no caso de a legislação tributária atribuir tratamento diverso a contribuintes que se encontrem em situações econômicas diversas.⁷⁷⁹

Salvo para nivelar desigualdades inerentes aos próprios agentes econômicos, à tributação é vedado causar desequilíbrios na livre concorrência.⁷⁸⁰

Portanto, para a intervenção estatal na ordem econômica ser válida, por meio de políticas tributárias, ela deve honrar a livre iniciativa e a livre concorrência.⁷⁸¹

Dentro de nossa análise econômica do direito, o princípio une tributo e economia, no sentido de haver limitação ao poder de tributar se a política tributária afetar a neutralidade concorrencial.⁷⁸²

Nesse contexto, é verificável sob três perspectivas: (i) neutralidade fiscal enquanto igualdade de condições no jogo de mercado; (ii) neutralidade fiscal enquanto ausência de barreiras estatais de ingresso e permanência no mercado; e (iii) neutralidade fiscal enquanto interferência nula ou mínima do Estado no jogo de mercado.⁷⁸³

⁷⁷⁵FERRAZ, Roberto. **Intervenção do Estado...** p. 74-82.

⁷⁷⁶FERRAZ JR., Tércio Sampaio. **Obrigações tributárias acessórias...** p. 76 e ss.

⁷⁷⁷BRAZUNA, José Luís Ribeiro. **Defesa da concorrência...** p. 47 e ss.

⁷⁷⁸BRAZUNA, José Luís Ribeiro. **Defesa da concorrência...** p. 47 e ss.

⁷⁷⁹Os artigos 146, III, d, e 170, IX, da CF, prevêm tratamento tributário diferenciando para as micros e pequenas empresas. FERRAZ JR., Tércio Sampaio. **Obrigações tributárias acessórias...** p. 76.

⁷⁸⁰CALIENDO, Paulo. **Princípio da neutralidade...** p. 520 e ss.

⁷⁸¹BRAZUNA, José Luís Ribeiro. **Defesa da concorrência...** p. 47 e ss.

⁷⁸²RODRIGUES, Vasco. **Análise Económica do Direito:...** p. 45 e ss.

⁷⁸³RODRIGUES, Vasco. **Análise Económica do Direito...** p. 45 e ss.

Nessa perspectiva, a instituição e a construção da regra-matriz de incidência tributária dos tributos estão, agora, vinculadas aos preceitos econômicos, de modo que, conforme ditames AED normativa, o Direito Tributário tem suas competências e regras plenamente vinculadas aos preceitos econômicos, sendo destes indissociáveis.⁷⁸⁴

Os custos administrativos relativos à cobrança de impostos devem ser minimizados e a eficiência, em sentido econômico, só poderá ser alcançada se o sistema for neutral.

Atualmente, é assumido, em maior ou menor grau, que as finanças públicas devem ter um componente intervencionista⁷⁸⁵, ou seja, de alteração das condições da economia privada. Isso depende da finalidade visada, tendo relação com os objetivos da política fiscal.⁷⁸⁶ Objetivos esses associados à redistribuição, à estabilização e ao efeito incentivador ou desincentivador dos impostos, por consequência, o desenvolvimento econômico. Fazendo com que a neutralidade do imposto seja auferida face tais objetivos.

A neutralidade deixa de ser absoluta para ser relativa, a não ser na exata medida em que seja necessária para a influência no comportamento e nas decisões dos agentes econômicos.⁷⁸⁷

A eficiência da tributação é medida pela equivalência entre as receitas fiscais arrecadadas e os objetivos extrafiscais prosseguidos e a totalidade dos custos suportados.⁷⁸⁸

Esse princípio é premissa para exigência da boa atuação da Administração Fiscal, isto é, “um dever de a Administração prosseguir o bem comum da forma mais eficiente possível.”⁷⁸⁹

5.0 DOS PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS

5.1 O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA

O princípio da legalidade tributária surge como reação limitativa ao arbítrio do poder dos soberanos.⁷⁹⁰ Foi com surgimento dos modernos Estados de Direito⁷⁹¹, que começaram a ser garantidos, de modo efetivo, os direitos dos contribuintes, onde o poder de tributar passou a

⁷⁸⁴CALIENDO, Paulo. **Princípio da neutralidade**... p. 520 e ss.

⁷⁸⁵RIBEIRO, Maria de Fátima. **Reflexos da Tributação**... p. 209-327.

⁷⁸⁶PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas. **Fiscalidade**. 5ª ed., Coimbra: Almedina, 2014, p. 398 e ss.

⁷⁸⁷PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas. **Fiscalidade**...p. 398 e ss.

⁷⁸⁸CARLOS, Américo Fernando Bras. **Impostos Teoria Geral**... p. 142.

⁷⁸⁹AMARAL, Diogo Freitas do. **Curso de Direito**... p. 38.

⁷⁹⁰AZEVEDO, Patrícia Anjos. **Apontamentos sobre a natureza**... p. 509-537

⁷⁹¹O Estado de Direito, unicamente admite o “governo das leis e não o governo dos homens.” CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional**... p. 238.

sofrer uma série de limitações, entre as quais a exigência de seu exercício por meio de lei, sendo uma das traves mestras dos sistemas fiscais atuais, conforme passaremos a fundamentar.

A lei é considerada a “expressão da vontade geral”, sendo o ato normativo primário por excelência, uma vez que, obedecidos os ditames constitucionais, inova a ordem jurídica.⁷⁹²

Ao editar leis, a sociedade, por meio de seus representantes – os legisladores – autorregula-se, impondo normas que cercearão a liberdade e a propriedade dos seus cidadãos em vista do bem comum.

O princípio da legalidade defende os valores de certeza e segurança, conjugados com o valor de justiça. Pressupõe assim, estabilidade, cognoscibilidade, calculabilidade e previsibilidade do direito, em que os contribuintes deverão ter oportunidade de conhecer as normas jurídicas que possam afetar suas condutas.

Nunca é demais lembrar que a Constituição é um documento solene, também chamado de Lei das Leis, sendo o conjunto de normas que, além de criar juridicamente o Estado, apontando quem detém os poderes e o modo pelo qual deve exercitá-los, indica a posição que as pessoas ocupam, diante desse mesmo Estado, sendo ato normativo que pode impor direitos e deveres às pessoas.⁷⁹³

Tanto em Portugal quanto no Brasil, só a lei pode compelir pessoas a fazer ou a deixar de fazer alguma coisa, pressupondo-se o princípio da legalidade, que não é de exclusividade do direito fiscal.

Não poderia deixar de ser a CRP referente ao princípio da legalidade tributária, funcionando como uma especial de concretização do princípio constitucional no particular domínio tributário.⁷⁹⁴

Nas palavras de Vítor Faveiro, “o primeiro elemento da realidade jurídico-tributária é a lei criadora dos impostos, não sendo legítimo a quem quer que seja mesmo dotado de poderes administrativos da maior latitude, exigir impostos sem a prévia existência de lei que os estabeleça.”⁷⁹⁵

⁷⁹²CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional** ... p. 238.

⁷⁹³CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional**... p. 239

⁷⁹⁴Art. 103º, n. 2 e enunciado igualmente no artigo 8º da LGT, no artigo 138º e 201º do Código de Processo Civil e art. 2º do Código de Processo Penal, por exemplo.

⁷⁹⁵FAVEIRO, Vítor. **O Estatuto do Contribuinte**... p. 71.

No que respeita a vertente tributária, a CRP estabelece o princípio da legalidade tributária na sua dupla faceta de preeminência e reserva de lei.⁷⁹⁶ Exige, além disso, a autorização anual para a cobrança dos impostos.⁷⁹⁷

No que respeita a preeminência da lei, a Administração Fiscal deve-se subordinar à lei, pois sem a prévia definição de regras de incidência não existe pressuposto válido que legitime o lançamento do imposto, comportando uma dimensão positiva (obrigatoriedade de observância da lei), bem como uma dimensão negativa (proibição de violação da lei.)⁷⁹⁸

Nas palavras de Alberto Xavier, “cada acto concreto da administração é inválido se é na medida em que contraria uma lei material.”⁷⁹⁹

No tocante à reserva de lei, quem tem poder de criar normas de incidência tributária, de acordo com a CRP, é a Assembleia da República, não obstante a possibilidade mediante uma autorização legislativa permitir que outros órgãos, Governo, legisle sobre a matéria.⁸⁰⁰

Relativamente ao âmbito da reserva de lei formal, aqui estão contemplados os elementos essenciais do imposto, referidos na CRP.

Entre o feixe principiológico de consagração da igualdade, encarando a capacidade contributiva como medida para construção do núcleo essencial da tributação, encontramos o princípio da legalidade fiscal.

Assim, tais valores satisfazem ao princípio da tipicidade, que prevê o dever da lei de fixar, em relação a todos eles, a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes.⁸⁰¹

José Canotilho, de acordo com o artigo 18º, nº 2 da CRP, afirma que só a lei pode restringir o direito à igualdade nos impostos, medido pela capacidade contributiva, e por lei entende-se em sentido formal e relativo⁸⁰², na medida em que a reserva legislativa parlamentar pode ceder perante autorizações.

⁷⁹⁶ Art. 103º, n. 2 e 165º, n. 1, alínea i.

⁷⁹⁷ Art. 105º, n. 1.

⁷⁹⁸ AZEVEDO, Patrícia Anjos. **Apontamentos sobre...** p. 509-537

⁷⁹⁹ XAVIER, Alberto. **Manual de Direito Fiscal**. Vol. I, FDL, Lisboa, 1981, 23 e ss.

⁸⁰⁰ CARLOS, Américo Fernando Brás. **Impostos: Teoria Geral...** p. 106

⁸⁰¹ Art. 103º. AZEVEDO, Patrícia Anjos. **Apontamentos sobre a...** p. 509-537

⁸⁰² CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria...** p. 722-725.

Como corolário do princípio da legalidade, a CRP consagra o direito de resistência dos contribuintes perante a aplicação de impostos que não tenham sido criados nos termos da CRP, e cuja liquidação e cobrança⁸⁰³ não respeitem as formas previstas em lei.⁸⁰⁴

Ademais, o princípio da legalidade tributária, como verificado no ordenamento jurídico português, não veda a possibilidade de celebração de contratos fiscais, porque não limita que a lei conceda uma margem de livre decisão à Administração Fiscal, como já expusemos anteriormente.

Nesse sentido, os contratos de reconhecimento de benefícios fiscais, que os determinam em concreto, quer os contratos fiscais relativos a elementos essenciais do imposto, quando previstos em lei, são constitucionalmente admissíveis.⁸⁰⁵

José Casalta Nabais explica “esta abertura normativa embora esteja totalmente excluída do domínio do direito fiscal clássico parece impor-se no campo do direito económico fiscal – como é indiscutivelmente o direito dos benefícios fiscais ou incentivos fiscais. É que de duas uma: ou se recusa a existência desse direito, o que hoje em dia parece impensável e desmentido pela realidade, ou, admitindo-o, tem de se aceitar que o legislador deixe à Administração uma dose de livre decisão que seja compatível com o carácter “realista” ou “factual” do direito económico.”⁸⁰⁶

O que para nós parece-nos por todo correto, ante a necessidade de atualização dos princípios clássicos do direito fiscal frente à realidade dos sistemas fiscais modernos.

A doutrina nos dá suporte, sendo Paula Vaz Freire assertiva: “a reavaliação do conteúdo desses princípios é essencial para atribuir o fundamento aos benefícios fiscais e consolidar a coerência dos sistemas fiscais, é também essencial para legitimar os contratos de atribuição de desagravamentos tributários.”⁸⁰⁷

No que concerne ao Direito Brasileiro, o princípio *in comento* projeta-se sobre todos os domínios do Direito, conforme preconiza o artigo 5º, II, da CF, que enuncia “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei” .

⁸⁰³ Art. 103º, nº 3 e art. 21º.

⁸⁰⁴ SANTOS, Antonio Carlos dos. **Direito Económico...** p. 84.

⁸⁰⁵ NABAIS, José Casalta. **Introdução ao Direito...** p. 256 e ss.

⁸⁰⁶ NABAIS, José Casalta. **Introdução ao Direito...** p. 260-261.

⁸⁰⁷ FREIRE, Maria Paula Vaz. **Nascimento, Modificação e Extinção...** p. 128 e GOMES, Nuno de Sá. **Teoria Geral dos Benefícios Fiscais...** p. 365 e ss.

O sistema fiscal brasileiro, igualmente, funda-se no princípio da legalidade. Isso porque sua forma e seus princípios foram definidos e são encontrados na Constituição, em que apenas a lei pode instituir, majorar, reduzir ou exonerar tributo.⁸⁰⁸

Os aspectos fundamentais de cada um dos tributos⁸⁰⁹ devem ser definidos em lei.

Além da CF, o sistema fiscal brasileiro é pautado por regras gerais estabelecidas em lei complementar e que devem ser observadas pelas três esferas de poder, os entes federados (federal, estadual e municipal). Tendo como principal lei complementar o Código Tributário Nacional, que estabelece as regras gerais sobre o direito fiscal brasileiro, a respeito das matérias de lançamento, caducidade e prescrição.⁸¹⁰

O princípio da legalidade informa o Direito Fiscal tanto em questões formais e procedimentais quanto nas questões das relações jurídicas materiais.⁸¹¹

Nesse sentido, a CF estabelece no art. 150º, nº I, o preceito de que “é vedado “exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”. Verificamos a relevância do princípio da legalidade, no direito brasileiro, tendo sido traduzido em regras concretizadoras de caráter geral ou excepcional.

Roque Antonio Carrazza afirma: “o princípio da legalidade garante, decisivamente, a segurança das pessoas, diante da tributação. De fato, de pouco valeria a Constituição haver protegido a propriedade privada (art. 5º, XXII, e art. 170º, II) se inexistisse a garantia cabal e solene de que os tributos não seriam fixados ou alterados pelo Poder Executivo, mas só pela lei.”⁸¹²

Isso porque o princípio teve sua intensidade reforçada, no campo tributário, pelo art. 150º, I, da CF, e graças a esse dispositivo, a lei, e somente ela, deve definir, de forma absoluta e minuciosamente os tipos tributários. Sem a precisa tipificação, de nada valem regulamentos, portarias, atos normativos e outros atos normativos infralegais, que por si só não têm a propriedade de criar ônus ou gravames aos contribuintes.⁸¹³

Incontroverso, então, que a cobrança de qualquer tributo pela Fazenda Pública somente poderá ser válida e operada se houver lei que a autorize, sendo o limite intransponível à atuação

⁸⁰⁸MONTEIRO, Marco; PIMENTEL, Miguel. **Investir no país irmão...** p. 121-165.

⁸⁰⁹A hipótese de incidência, sujeitos ativos e passivos, base de cálculo e alíquota.

⁸¹⁰MONTEIRO, Marco; PIMENTEL, Miguel. **Investir no país irmão...** p.121-165.

⁸¹¹GOUVÊA, Marcus de Freitas. **A Extrafiscalidade no Direito...** p. 69.

⁸¹²CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional...** p. 277.

⁸¹³CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional...** p. 279.

do fisco. Assim sendo, podemos afirmar que o princípio da legalidade é a raiz de todo ato administrativo tributário, encontrando sua base numa norma legal, nos termos expressos do supramencionado artigo 5º, II, da CF.

Podemos asseverar que as requisições do princípio da legalidade tributária são cumpridas quando a lei delimita concreta e exhaustivamente o fato tributável.

Não obstante, o princípio exige para a instituição de figuras tributárias a utilização irretroativa da lei, em sentido formal e material⁸¹⁴ – legalidade formal – prevendo todos os aspectos da relação jurídico-tributária.⁸¹⁵

Assim, os contribuintes têm conhecimento pleno, e com antecedência mínima, para ajustarem-se aos pagamentos decorrentes da lei tributária.⁸¹⁶

De fato, na economia de mercado, os recursos precisam ser administrados, e qualquer mudança, mesmo que não seja drástica, pode afetar significativamente a situação financeira das empresas e das vidas particulares dos contribuintes.

De igual forma, os benefícios e incentivos fiscais submetem-se ao campo da reserva de lei, ou seja, a lei concessiva de norma desonerativa que lhes dá lastro deve ser editada pela pessoa política que detém competência tributária para instituir o tributo.

Como bem alerta Eduardo Sabbag: “o art. 150º, § 6º da CF atrela à *lei específica* os variados benefícios fiscais, a saber, isenção, anistia, remissão, concessão de crédito presumido. Ademais, a lei é uma exigência literalmente prevista no CTN para a isenção, anistia e remissão, conforme comandos do art. 176º, 180º, 172º.”⁸¹⁷

Em sede de benefícios fiscais, interessa destacar que a reserva de lei parlamentar e, propriamente, o princípio da legalidade tributária, não se destinam apenas a tutelar o contribuinte (no caso o beneficiado), uma vez que importa também proteger o interesse dos demais

⁸¹⁴São nas palavras de Roque Carrazza “duas ordens de garantia: uma material e outra formal. Material, na medida em que ele só pode ser compelido a pagar tributos que tenham sido criados por meio de lei ordinária (da pessoa política competente). E formal, já que, a cada instante, é dado ao contribuinte bater à porta do Judiciário (princípio da universalidade da jurisdição) a fim de que esse Poder verifique se a Administração Fazendária agiu ou está agindo de conformidade com a lei, na cobrança de impostos.” CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional...** p. 280.

⁸¹⁵GOUVÊA, Marcus de Freitas. **A Extrafiscalidade no Direito...** p. 69.

⁸¹⁶CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional...** p. 280.

⁸¹⁷SABBAG, Eduardo de Moraes. **Limites Formais à Concessão...** p. 93.

contribuintes o que, aliás, é sobre quem vai impender maior sacrifício fiscal como compensação da desoneração do beneficiado.⁸¹⁸

Por isso, para esses efeitos, entende-se benefício fiscal “toda e qualquer exceção à tributação, traduzida numa tributação mais favorável com vista a servir certos objetivos de conformação econômico-social.”⁸¹⁹

No que concerne aos benefícios fiscais, essa reserva de lei é absoluta, já que a totalidade da matéria deve ser disciplinada por lei.⁸²⁰

Assim, as leis individuais que criam os benefícios fiscais somente são admissíveis se resultarem de cedências, constitucionalmente previstas, ao núcleo essencial da tributação.

Frise-se que a lei veiculadora de benefícios fiscais, como regra, no caso brasileiro, será ordinária, podendo cogitar-se em lei complementar e, nesse sentido, se há tributos instituídos por lei complementar, deverão eles ser isentos ou reemitidos, igualmente por lei complementar.⁸²¹

No caso português, o artigo 5º, nº 1, do EBF deve ser interpretado sob essa diretriz.

Para além do exposto, o regime dos benefícios fiscais, sob égide constitucional, reporta-se ao princípio da proibição do excesso, na medida em que a lei restritiva e derogatória da capacidade contributiva deverá ser adequada e proporcional.

Isso significa que deve haver inequívoca conexão material entre os meios e os fins desejados pelo legislador, e estrita vinculação aos princípios conformadores do sistema fiscal.

Portanto, o princípio da legalidade, no direito fiscal, não exige apenas que a atuação do Fisco rime com uma lei material, mais que isso, determina que cada ato concreto do fisco, que importe exigência de um tributo seja rigorosamente autorizado por uma lei, que no direito português⁸²² chama-se de reserva absoluta de lei formal, e no brasileiro⁸²³ de estrita legalidade.

⁸¹⁸CARLOS, Américo Fernando Brás. **Impostos: Teoria Geral**.... p. 106 e ss.

⁸¹⁹CARLOS, Américo Fernando Brás. **Impostos: Teoria Geral**.... p. 106.

⁸²⁰CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**...p. 249, no direito português XAVIER, Alberto. **Manual de Direito**... p. 91.

⁸²¹Como exemplo o imposto sobre grandes fortunas, após exercício de sua competência, caso seja instituído. SABBAG, Eduardo de Moraes. **Limites Formais à**... p. 94.

⁸²²XAVIER, Alberto. **Manual de Direito**... p. 93.

⁸²³CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional**... p. 250.

Não podemos perder de vista que a estrita legalidade é o principal instrumento de revelação e garantia de justiça fiscal, além de estar profundamente relacionada à segurança jurídica dos cidadãos.⁸²⁴

A segurança jurídica é fundamento do Estado de Direito, caracterizando o ordenamento jurídico ao acolher, entre outros princípios fundamentais, a separação do poder, a independência dos tribunais, a legalidade da Administração, a tutela judicial dos direitos, bem como o princípio da justa indenização por comportamentos ilegais e mesmos legais da administração.

5.2 O PRINCÍPIO DA JUSTIÇA FISCAL

As normas que concedem os benefícios fiscais têm recebido constante atenção dos estudiosos do direito Fiscal, principalmente no tocante à interação e aos problemas de compatibilização com os princípios da justiça tributária.

Em nome do princípio da justiça social, figura implicitamente na CRP⁸²⁵, o princípio da igualdade tributária, formal e material, como já referenciado, onde todos os cidadãos devem pagar impostos de acordo com a sua capacidade contributiva.⁸²⁶

José Luís Saldanha Sanches assevera que “o benefício fiscal surge sempre no discurso público como alguma coisa que vai beneficiar o contribuinte (como o nome indica), criando-lhe uma desoneração que vai atenuar a pressão fiscal.”⁸²⁷

O autor afirma que isso decorre do discurso afável na política tributária ante a recusa ao sacrifício patrimonial intrínseca à cobrança dos impostos e ao dever de contribuir para o financiamento dos gastos públicos quando concedem benefícios fiscais.⁸²⁸

Em verdade, o custo é elevado na medida que desonera alguns contribuintes, mas aumenta a oneração dos restantes, porque a distribuição da carga fiscal é um jogo de soma zero⁸²⁹.

⁸²⁴Saldanha Sanches perfeitamente assevera “O princípio da legalidade, os princípios materiais que constitucionalizam os pontos essenciais da lei fiscal, a necessidade de encontrar na lei fundamento direto da decisão administrativa convergem num único sentido: assegurar a racionalidade dos comportamentos privados, que tem como condição a previsibilidade da lei fiscal – e das decisões administrativas e judiciais que vão aplicar – e a calculabilidade dos encargos fiscais.” SANCHES, José Luís Saldanha. **Manual de Direito Fiscal...** p. 49 e ss.

⁸²⁵Art. 12º, n. 1 e 13º, n. 2.

⁸²⁶SANTOS, Antonio Carlos dos. **Direito Económico...** p. 85.

⁸²⁷SANCHES, J.L. Saldanha. **Justiça Fiscal...** p. 48 e ss.

⁸²⁸SANCHES, J.L. Saldanha. **Justiça Fiscal...** p. 48 e ss.

Em outras palavras, a menor tributação de alguns contribuintes conduz sempre a uma tributação adicional dos outros de forma a compensar a receita que foi perdida pela atribuição do benefício fiscal.

O sistema fiscal, por consequência, fica desequilibrado, porque há uma norma que abertamente dá 100 a uns dos contribuintes, mas de modo escondido tira os mesmos 100 aos demais.⁸³⁰

Para a justiça fiscal, o feito mais pernicioso dos benefícios fiscais é a sua atribuição mediante domínio de grupos de pressão, com atuação privilegiada, que focam seus interesses para construção de uma justificativa para o regime de exceção mediante decisão legislativa que a consagra.⁸³¹

Essa justificativa, como visto, é uma exigência para a desigualdade de tratamento entre fatos semelhantes sob pena de regresso aos, até então proibidos, privilégios fiscais.⁸³²

Freitas Pereira recorda serem tais justificativas de ordem econômica (isenção de certo setor para maior crescimento econômico) ou social (mecenato). Nesses casos e em muitos outros, encontram-se razões para a atribuição de um regime fiscal mais favorável, por consequência uma multiplicação de benefícios fiscais concedidos (que tendem a se perpetuar).⁸³³

Tal situação deflagra um dos principais problemas da atualidade nos sistemas fiscais.

O que está em voga são interesses contraditórios, em que a concessão de benefícios fiscais significará sacrificar, excepcionalmente, o interesse público em prol do interesse privado.⁸³⁴

De acordo com a posição da citada professora Roch, em síntese, as normas que conferem benefícios fiscais não representam a concretização, nem tem por fundamento os princípios de justiça tributária constitucionalmente consagrados, na verdade são a sua negação.

Ora, tal posicionamento, não podemos concordar, tendo em vista os diversos ordenamentos jurídicos tributários modernos, em que há cada vez mais a concessão e utilização

⁸²⁹Jogo em que aquilo que um jogador recebe é diretamente proporcional ao que os demais perdem. ARAUJO, Fernando. **Introdução à Economia**... p. 49 e ss.

⁸³⁰O autor refere-se como sistema fiscal o conjunto das normas que preveem onerações tributárias para os contribuintes. SANCHES, J.L. Saldanha. **Justiça Fiscal**...p. 48 e ss.

⁸³¹No Brasil é constante a atuação de *lobbies* dos diversos setores empresariais para a promoção e concessão de benefícios fiscais que “privilegiam” uma minoria.

⁸³²SANCHES, J.L. Saldanha. **Justiça Fiscal**... p. 48 e ss.

⁸³³PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas. **Fiscalidade**... p. 363 e ss.

⁸³⁴FREIRE, Maria Paula Vaz. **Nascimento, Modificação, Extinção**... p. 69

dos benefícios fiscais, para os mais diversos fins, contrariamente à inconstitucionalidade defendida e mais a tese apega-se a um formalismo e positivismo excessivo para os dias atuais.

Ao viés da rejeição da juridicidade das normas desagravadoras, impõe-se ao jurista a integração e harmonização no direito tributário e as normas dele pertencentes.⁸³⁵

A atribuição de benefícios fiscais, no aspecto do seu custo financeiro, tem finalidade e um certo custo para o orçamento do estado, por isso deve, ano após ano, ser calculado esse custo, mediante análise do custo-benefício, bem como a verificação de manutenção dos motivos para a sua concessão.

No entanto, a realidade nos mostra que os benefícios fiscais tendem a perpetuar-se, pois é precisamente nessa zona da legislação que há maior atuação de grupos de contribuintes com interesses especiais e individuais, formadores de *lobbies* mediante uso de interesses, poder e quase sempre corrupções.

Esses grupos não conseguem a atribuição de benefícios fiscais com justificativas duvidosas, como também impedem a revogação legislativa deles mesmo quando já atingiram seus objetivos.

O cenário exposto contribui para o estreitamento da base fiscal (menos contribuintes a pagarem imposto sobre a totalidade dos rendimentos) com conseqüente aumento das taxas sobre os contribuintes que não são os beneficiados.

Os benefícios fiscais não devem ser entendidos como alheios à justiça tributária. Claro que se deve equacionar o fundamento da medida desagravadora, diante da interação crescente do direito fiscal, com a economia, pela utilização de mecanismos tributários com finalidades extrafiscais.⁸³⁶

Não há unidade do sistema, sem a articulação entre a justiça fiscal e a justiça social e econômica.

Do problema da harmonização dos benefícios fiscais com os postulados da justiça tributária nos diversos ordenamentos jurídicos constitucionais contemporâneos, entre eles o português e o brasileiro, inúmeras teses conciliadoras tiveram surgimento, diametralmente opostas à tese da professora espanhola Roch.

⁸³⁵FREIRE, Maria Paula Vaz. **Nascimento, Modificação e Extinção...** p. 70.

⁸³⁶FREIRE, Maria Paula Vaz. **Nascimento, Modificação e Extinção...** p. 72

Essa linha de entendimento afirma que os princípios não devem ser considerados absolutos e, por isso, podem ceder perante os outros, desde que se proceda uma cuidadosa ponderação jurídica dos princípios constitucionais em conflito e os interesses por eles tutelados, com efeito, os benefícios fiscais que implicam a violação de princípios não são inconstitucionais ou ilegítimos.⁸³⁷

Como instrumentos de justiça fiscal, portanto, os mecanismos de desoneração da carga tributária são eficientes organismos de realização dos princípios da isonomia.

Por fim, podem partir entendimentos para uma redefinição dos princípios de justiça tributária, principalmente no tocante ao princípio da capacidade contributiva, que adiantamos aqui, não ser o único critério material de justiça, devendo ser articulado com o princípio da igualdade e da progressividade e, ainda, redefinição da justiça fiscal por meio dos fins de políticas econômica e social nela contidos, e assim a justiça fiscal deve ser entendida como justiça distributiva, sendo expressão mencionados princípios.

5.3 O PRINCÍPIO DA IGUALDADE TRIBUTÁRIA

Partindo da definição clássica do conceito de capacidade contributiva, igualdade e generalidades tributárias, os benefícios fiscais apresentam-se como exceções, enquadrados num sistema estranho ao sistema tributário normal.

Podemos recorrer aos princípios legitimadores dos benefícios fiscais para concretizar o interesse público extrafiscal destes.⁸³⁸

No entanto, esses princípios admitem ajustamentos capazes de responder aos imperativos de justiça que permeiam o sistema fiscal, desde que analisados de forma minuciosa para a sua correta justificação, a que mais se adiante se procederá.

André Folloni bem explica a separação entre os contribuintes:

“A tributação extrafiscal secciona os contribuintes em dois grupos. Num primeiro grupo, inclui aqueles que são os seus destinatários, e que serão por ela atingidos, porque adotam – ou não adotam – os comportamentos que a tributação extrafiscal quer coibir – ou estimular. No segundo grupo, inclui aqueles que não são os seus destinatários, porque já adotam o comportamento

⁸³⁷ MOSCHETTI, F. **El Principio de Capacidad...** p. 51 e ss.

⁸³⁸ São os princípios do bem-estar social, como geral para controlar o arbítrio, o princípio da proporcionalidade (que abrange o da necessidade, adequação e proporcionalidade que veremos mais à frente) e o princípio do ganho e do mérito. DOURADO, Ana Paula. **Direito Fiscal – Lições...** p. 65 e ss.

desejado. Do grupo dos destinatários, os não destinatários estão excluídos, e vice-versa.”⁸³⁹

Mesmo considerando-se os contribuintes enquadrados no mesmo grupo dos destinatários, é possível que os requisitos para a fruição do incentivo fiscal acabem por conflitar com a igualdade tributária.

É aceito pela doutrina, porém, que uma norma que cria um benefício fiscal, necessariamente, e ao mesmo tempo que ofende o princípio da igualdade tributária, é legitimada ou até mesmo exigida pelas normas constitucionais de determinado ordenamento, de tal modo, interessa-nos delimitar o âmbito da igualdade tributária.

Preliminarmente, sem aprofundar na discussão sobre a definição e distinção de princípios e regras⁸⁴⁰, posto ser um tema que não encontra consenso doutrinário, e não se pretende por suposto neste trabalho esgotar o assunto, registramos a noção de princípio exposta por Humberto Ávila:

“Os princípios são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementariedade e de parcialidade, para cuja aplicação se demanda uma avaliação de correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária para à sua promoção.”⁸⁴¹

Os princípios jurídicos são o fundamento, as verdades fundantes, os juízos primeiros da ciência jurídica, com *status* constitucional. Seu conteúdo apresenta finalidades dirigidas não ao próprio Direito, mas a seus realizadores, ao Estado e à sociedade.⁸⁴²

Como explica Álvaro Rodríguez Bereijo:

*“esto significa, como dice R. Alexy, que los principios son mandatos de optimización que se caracterizan porque pueden ser realizados en diferente grado y que la medida de su realización depende no sólo de las posibilidades fácticas sino también de las jurídicas que se derivan de las reglas o de los principios opuestos o de bienes o fines también constitucionalmente protegidos.”*⁸⁴³

⁸³⁹FOLLONI, André. **Isonomia na tributação**... p. 208

⁸⁴⁰Cabe mencionar como um dos maiores responsáveis na assimilação de princípios como normas jurídicas foi Ronald Dworkin, posteriormente Robert Alexy partindo do pensamento de Dworkin aprofundou uma distinção qualitativa entre regras e princípios. ALEXY, Robert. *Theorie der Grundrechte*. Frankfurt am Main, 2006, tradução de SILVA, Virgílio Afonso da, **Teoria dos Direitos Fundamentais**. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 91.

⁸⁴¹ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 12. ed., ampl. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 70

⁸⁴²GOUVÊA, Marcus de Freitas. **A Extrafiscalidade no**... p. 33.

⁸⁴³BEREJO, Álvaro Rodríguez. **Igualdad tributaria y ...**p. 42.

Assim os princípios constitucionais tributários são a direção e a causa de justificação da regulação do Estado para um direito mais justo.

O princípio da igualdade fiscal é um princípio estruturante do sistema constitucional global, que traduz não apenas uma igualdade formal ou uma igualdade perante a lei, mas também, e sobretudo, uma igualdade da lei, traduzida em igualdade na lei e igualdade pela lei.

Jorge Reis Novais toma o princípio da igualdade como um dos mais antigos e importantes princípios do constitucionalismo, mesmo tendo sofrido transformações semânticas que lhe alteraram e ampliaram o conteúdo, não lhe modificaram a essência, permanecendo incólume com as ideias de justiça, de dignidade humana e de luta contra privilégios.⁸⁴⁴

Na atualidade, Maria Paula Vaz Freire afirma “o princípio da igualdade, um dos cânones basilares dos ordenamentos jurídicos contemporâneos e elemento essencial para a prossecução da justiça, postula a exigência de um tratamento jurídico idêntico para situações idênticas, e distintas para situações diferentes.”⁸⁴⁵

Seja no ordenamento jurídico, brasileiro, português e até no espanhol, verifica-se a igualdade como exposto princípio constitucional esculpido como medida para a justiça distributiva, aspirando tornar um sistema tributário mais justo que corrija as desigualdades reais que não são justificáveis ante os valores de um Estado Social e Democrático de Direito.⁸⁴⁶

Em concreto, esse princípio relaciona o sacrifício patrimonial resultante do imposto à capacidade contributiva dos particulares, e por certo comporta o corolário da proibição de discriminação, seja positiva ou negativa, decorrente do princípio geral da igualdade, consagrado em sede de direitos e deveres fundamentais.⁸⁴⁷

No plano fiscal, o primeiro aspecto do princípio da igualdade traduz-se nos princípios da generalidade e da universalidade: todos os cidadãos estão adstritos ao pagamento dos impostos, por todas as manifestações de capacidade contributiva que o legislador delibere tributar.⁸⁴⁸ Ou seja, o princípio da generalidade impõe, sem restrição, que todos devem pagar impostos.⁸⁴⁹

⁸⁴⁴NOVAIS, Jorge Reis. **Os princípios constitucionais estruturantes da República Portuguesa**. Coimbra: Coimbra Editora, 2004, p. 101.

⁸⁴⁵FREIRE, Maria Paula Vaz. **Nascimento, Modificação, Extinção...** p. 73.

⁸⁴⁶Na Constituição Espanhola, está esculpido no artigo 31º, nº 1 o princípio da igualdade tributária, e no artigo 14º o princípio geral da igualdade perante a lei. BEREJO, Álvaro Rodríguez. **Igualdad tributaria y...** p.17.

⁸⁴⁷Na CRP, temos o artigo 13º e na CF temos o artigo 5º, e artigo 150º, I da isonomia tributária.

⁸⁴⁸BEREJO, Álvaro Rodríguez. **Igualdad tributaria y ...**p. 46 e ss.

⁸⁴⁹FRANCO, António L. de Sousa. **Finanças Públicas e...** p. 608-609.

O segundo aspecto fiscal do princípio da igualdade é o da uniformidade dos impostos, segundo o qual a repartição destes deve obedecer ao mesmo critério, havendo hoje consenso alargado quanto ao fato de esse critério dever ser o da capacidade contributiva, capacidade econômica ou capacidade de pagar.

Podemos, ainda, encontrar um terceiro aspecto, no qual o princípio da igualdade é verificado por meio dos impostos, partindo do pressuposto da desigualdade real existente na sociedade para tratar de corrigi-la, utilizando como ferramenta os impostos, agravando-se a sua medida há quem possui mais riqueza.⁸⁵⁰

Diante do exposto, verifica-se considerável dificuldade do legislador em encarar a igualdade tributária de forma ampla e completa, porque depara-se com diversos outros valores, como equidade, justiça e solidariedade, além da própria igualdade.

Sabe-se que o Estado somente pode tributar atentando para a lógica do benefício (o que recebe do contribuinte, em referência aos serviços públicos por este utilizados), ou para a lógica da capacidade de pagar (o Estado só pode tributar dentro de determinados parâmetros mínimos de existência por parte do contribuinte, referenciados em índices de manifestação econômica, como riqueza, rendimento a despesa.)⁸⁵¹

No que se refere à justiça fiscal, aplicando-se a primeira lógica do princípio do benefício, a tributação seria dentro da proporcionalidade, pois os impostos assumiriam a natureza de preço pela proteção, necessárias do indivíduo, para utilização dos serviços públicos.

Por outro lado, considerando-se o grau de intervencionismo estadual, no entanto, a discriminação tributária em função da contrapartida do próprio benefício se perde, posto que este cede perante o fato de existirem funções do Estado que o contribuinte não pode prescindir voluntariamente.⁸⁵²

O conceito de imposto, por sua característica de unilateralidade, distinguindo as taxas (alíquotas) também afasta a ideia de contrapartida presente no princípio supra, o que permite

⁸⁵⁰BEREJO, Álvaro Rodríguez. **Igualdad tributaria y...** p. 46 e ss.

⁸⁵¹MARTINS, Guilherme Waldemar d'Oliveira. **Os Benefícios Fiscais...** p. 24 e ss.

⁸⁵²Acertado o alerta para não confundirmos esse ato voluntário de recusa como não fruição dos serviços prestados, pois entraríamos numa discussão da natureza do bem público, "que são aqueles cuja utilização (1) é indivisível, na medida em que o seu gozo não diminui com a intensidade subjetiva do seu uso, (2) não pode ser excluída pelo seu produtor, (3) não pode ser rejeitada pelo seu consumidor. Sempre que o bem não seja indivisível, mas reúna as características da impossibilidade de exclusão e da não rejeitabilidade, fala-se em bem público impuro ou bem colectivo." MARTINS, Guilherme Waldemar d'Oliveira. **Os Benefícios Fiscais...** p. 24 e ss.

dizer que todos os benefícios fiscais, por situarem-se no campo dos impostos, constituem uma derrogação à capacidade contributiva e não da equivalência.⁸⁵³

No que tange ao princípio da capacidade contributiva, a tributação seria discriminada, de acordo com cada contribuinte.

Como Guilherme Waldemar d'Oliveira Martins afirma:

“o imposto justo é aquele que garante a igualdade material na repartição dos encargos tributários, isto é, que os detentores da mesma capacidade contributiva pagam o mesmo imposto (igualdade horizontal) e os contribuintes com diferente capacidade suportarão impostos diferentes (igualdade vertical).⁸⁵⁴

No direito Português, não há dispositivo constitucional expresso sobre o princípio da capacidade contributiva, pois esta deriva do princípio da igualdade, pronunciado com os preceitos constitucionais relativos aos impostos e aos direitos fundamentais.⁸⁵⁵

Ana Paula Dourado ressalta por existirem diversos tipos de benefícios fiscais, que são exceções às normas de incidência, estes violam o princípio da igualdade, assim eles têm de ser justificados por princípios que se sobreponham à igualdade e, em regra, devem ter duração limitada.⁸⁵⁶

É certo que a concessão de benefícios fiscais é um juízo político relevante do Poder Legislativo, o qual detém legitimidade democrática e competência constitucional para desempenhar essa função, sob iniciativa do Poder Executivo.

Nesse contexto, devemos assinalar que o adjetivo “relevante” substitui no conceito de benefício fiscal a ideia de interesse público com dignidade constitucional.

É elemento consensual que, para um afastamento ao princípio constitucional da igualdade na sua vertente de igualdade tributária, é necessário que seja tutelado um interesse público com igual dignidade.

Ou seja, é necessário que os benefícios sejam utilizados com temperamentos, uma vez que, conforme demonstrado, eles acabam restringindo o princípio da igualdade tributária em diversos aspectos: pela distinção entre contribuintes destinatários beneficiados, de um lado, e

⁸⁵³Para o conceito de imposto, conferir entre muitos MARTINEZ, Pedro Soares. **Direito Fiscal**, 2003, SANCHES, J. L. Saldanha, **Manual de Direito Fiscal**, 2002, CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário: Três Modos..** 2009.

⁸⁵⁴MARTINS, Guilherme Waldemar d'Oliveira. **Os Benefícios Fiscais...** p. 25.

⁸⁵⁵NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental...** p.449.

⁸⁵⁶DOURADO, Ana Paula. **Direito Fiscal – Lições...** p. 65 e ss.

contribuintes que não terão sua carga tributária reduzida, de outro; pelos requisitos impostos para a fruição do 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 *deficit* que o incentivo fiscal, em princípio, representa; e assim por diante.

No caso de extinção ou modificação dos benefícios fiscais, estes podem ser entendidos como violadores do princípio da igualdade, no tocante à retroatividade da lei fiscal, no direito português, conforme exposto que no direito brasileiro a proibição da aplicação retroativa da lei nova.⁸⁵⁷

De acordo com esse pensamento, a aplicação retroativa de lei nova, por forma de abranger situações jurídicas do benefício fiscal existente, traduz na formulação de normas concretas, atentatórias ao princípio da igualdade, porque é essencial o caráter geral e abstrato das normas legais.⁸⁵⁸

Alberto Xavier alerta “que mesmo sem que haja aplicação retroactiva da lei, a sucessão de leis no tempo envolve sempre desigualdades, nomeadamente, quando os contribuintes estiverem em círculos temporais diferentes de aplicação da lei. E por outro lado, uma lei retroactiva pode não importar necessariamente um tratamento desigual desde que trate de forma igualitária as mesmas manifestações de capacidade contributiva, no mesmo período de tempo.”⁸⁵⁹

Vemos que a argumentação fundada no princípio da igualdade é contraditória e insuficiente para demonstrar a irretroatividade da lei em matéria de benefícios fiscais, não constituindo um critério concreto de limitação da atuação do legislador nesta matéria⁸⁶⁰, pois como já exposto, ainda que entendendo que os benefícios fiscais possam ser violadores do princípio da igualdade, será de concluir que esses desagравamentos tributários se traduzem na reposição do respeito pelo referido princípio, legitimando-os.

⁸⁵⁷FREIRE, Maria Paula Vaz. **Nascimento, Modificação e Extinção...** p. 214.

⁸⁵⁸MOSCHETTI. **El Principio de...** p.348.

⁸⁵⁹A retroatividade não provoca necessariamente uma desigualdade perante a lei. XAVIER, Alberto. **Manual de Direito Fiscal...** p. 194.

⁸⁶⁰FREIRE, Maria Paula Vaz. **Nascimento, Modificação e Extinção...** p. 218.

O princípio da igualdade tributária resulta da formulação geral do art. 13º da CRP devidamente conjugado com o preceituado nos art. 67º, n. 2, art. 101º, art. 103º e art. 104º do mesmo diploma, tendo por base o princípio do Estado de Direito e a proibição ao tratamento desigual.⁸⁶¹

Na doutrina portuguesa o princípio da igualdade, em seu lado negativo, proíbe as discriminações e os privilégios legais, com base no art. 13º, nº 2º da CRP.⁸⁶²

Ou seja, a igualdade tributária, enquanto “projeção no plano fiscal do princípio genérico da igualdade dos cidadãos perante a lei,” tem como consequência a inadmissibilidade de discriminações em matéria fiscal.⁸⁶³

O significado de discriminação fiscal depara sua base na Constituição Portuguesa e também no TFUE em seus artigos 18º, 110º e 113º⁸⁶⁴, e exige a comparação entre sujeitos passivos e objetos de tributação.⁸⁶⁵ Tal discriminação pode ser justificada pela garantia e proteção à livre circulação de pessoas, de capitais, de estabelecimento, preceitos fundamentais do TFUE.⁸⁶⁶

Na vertente positiva, a doutrina portuguesa entende ser mais complexa a efetivação do princípio da igualdade, pois é preciso tratar de igual modo situações iguais, de modo desigual, situações desiguais, bem como corrigindo desigualdades.⁸⁶⁷

O princípio da igualdade comporta, ainda, consequências ao sistema fiscal como normas-fim, ou normas-tarefa⁸⁶⁸, para uma justa repartição dos rendimentos e das riquezas⁸⁶⁹.

Por outras palavras, “o princípio da igualdade exprime-se na simples proibição do arbítrio, ou seja, no mesmo tratamento pela ordem jurídica. Esse princípio da igualdade significa

⁸⁶¹ AZEVEDO, Patrícia Anjos. **Apontamentos sobre a natureza l...** p. 509-537.

⁸⁶² Esse é o sentido primário do princípio constitucional. MIRANDA, Jorge. **Manual de Direito...** p. 263 e ss.

⁸⁶³ MARTINEZ, Pedro Soares. **Direito Fiscal...** p. 105.

⁸⁶⁴ Sobre as limitações da soberania fiscal dos Estados-Membros da União Europeia, verificar PALMA, Clotilde Celorico; LOBO, Carlos Baptista. **Limitações Internacionais à Definição da Política Fiscal Nacional.** In: Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Paulo de Pitta e Cunha: economia, finanças públicas e direito fiscal. 2º vol. Coimbra: Almedina, 2010, p. 101-143.

⁸⁶⁵ A autora denomina de juízo de comparabilidade. DOURADO, Ana Paula. **Direito Fiscal – Lições...** p. 189 e ss.

⁸⁶⁶ Sobre as liberdades fundamentais, DOURADO, Ana Paula. **Lições de Direito Fiscal Europeu,** Coimbra: Kluwer, 2010, p. 19 e ss. E especialmente sobre o Direito económico da União Europeia, FREIRE, Paula Vaz. **Mercado Interno...** 2013.

⁸⁶⁷ MIRANDA, Jorge. **Manual de Direito...** p. 263 e ss. DOURADO, Ana Paula. **Direito Fiscal – Lições...** p. 190.

⁸⁶⁸ Essas normas vinculam o legislador a agir no sentido da sua realização. MIRANDA, Jorge. **Manual de Direito...** p. 246.

⁸⁶⁹ Art. 103º, n. 1 da CRP.

que todos os cidadãos (princípio da generalidade) devem contribuir para os encargos na medida dos seus haveres (princípio da capacidade contributiva).”⁸⁷⁰

Significa dizer que, *a priori*, a ninguém devem ser concedidos privilégios fiscais, tendo em conta que os encargos públicos devem ser suportados por todos os indivíduos. Todavia, tal leitura deve ceder perante determinadas situações, aceitando-se a existência de casos em que os contribuintes não paguem impostos, porquanto determinam as exigências de justiça ou de interesse geral.⁸⁷¹

Sob um pressuposto econômico marginalista⁸⁷², a utilidade de cada uma das unidades de um bem diminui à medida que o seu número total aumenta. Logo, a igualdade tributária realiza-se quando o pagamento do imposto envolve a mesma perda de utilidade, ou o mesmo sacrifício relativo para todos os contribuintes.⁸⁷³

Somente os que possuem maior riqueza devem pagar mais imposto, essa medida não só decorre do princípio da igualdade, mas também da opção igualitária que o legislador constitucional faz em relação ao sistema de impostos.

Efetivamente, todos deverão contribuir, em igualdade de condições e de acordo com uma determinada medida, baseada na capacidade econômico-financeira de cada um.

A igualdade tem de ser entendida, num sentido material (concretização), e não apenas de forma abstrata, com base, como já exposto, na proibição de critérios de discriminação, consagrado nos dispositivos da Carta Maior.⁸⁷⁴

De tal modo, sejam pessoas singulares que se encontrem abrangidas pelos pressupostos da tributação, sejam as pessoas coletivas que não se encontrem isentas, estas são sujeitos passivos do pagamento do tributo, devendo fazê-lo pela totalidade de seus bens, dos seus rendimentos ou em virtude de outros requisitos de incidência previstos em lei anteriores ao fato gerador do imposto.⁸⁷⁵

Na doutrina portuguesa, pela imposição da CRP⁸⁷⁶, podemos verificar a progressividade⁸⁷⁷, a unidade e a pessoalidade dos impostos⁸⁷⁸, características escolhidas pelo

⁸⁷⁰CARLOS, Américo Fernando Brás. **Impostos: Teoria Geral...** p. 119 e ss.

⁸⁷¹FREIRE, Maria Paula Vaz. **Nascimento, Modificação e Extinção...** p. 75.

⁸⁷²ARAUJO, Fernando. **Introdução à Economia...** p. 76.

⁸⁷³CARLOS, Américo Fernando Brás. **Impostos: Teoria Geral...** p. 119 e ss.

⁸⁷⁴AZEVEDO, Patrícia Anjos. **Apontamentos sobre a natureza...** p. 509-537.

⁸⁷⁵NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental...**p. 134 e ss.

⁸⁷⁶Art. 104º, n. 1 da CRP

legislador, como instrumentos para alcançar a igualdade tributária, na forma de diminuição das desigualdades.⁸⁷⁹

Neste íterim, Teixeira Ribeiro explica a existência de igualdade horizontal de igualdade vertical. A primeira quando pessoas nas mesmas condições pagam o mesmo imposto, na segunda, quando pessoas em condições diferentes pagam diferentes impostos, na medida da sua diferença.⁸⁸⁰

Implica, a igualdade de sacrifícios, na necessidade de se considerar o princípio da igualdade como uma igualdade de encargos públicos, dependendo de uma categorização dos contribuintes.

A doutrina brasileira admite uma equiparação da tributação justa àquela que obedece ao princípio da igualdade tributária.⁸⁸¹

Esse princípio, no direito brasileiro, é compreendido pela conjugação de dois preceitos constitucionais: a capacidade contributiva, princípio geral do sistema tributário nacional⁸⁸², e a igualdade como limitação ao poder de tributar⁸⁸³.

Expressamente previsto no artigo 150º, I da CF, o princípio da isonomia tributária, veda, de forma genérica, o tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente.

Por força desses dispositivos, será justo o tributo que incida uniformemente sobre todos aqueles contribuintes que se encontram em situação equivalente e que incida, proporcional e gradualmente, sobre contribuintes que se encontrem em situação econômica diferente, na medida dessa diferença.

Da análise conjunta, o interprete é conduzido à conclusão de que o princípio da legalidade, no sistema fiscal brasileiro, tem um sentido positivo e um negativo. Positivo, quando legislador constituinte determinou que os impostos devem ser cobrados segundo a capacidade

⁸⁷⁷ São os impostos que a taxa (alíquota) sobe à medida que aumenta a matéria coletável (base de cálculo). O imposto aumenta mais pela proporcionalidade do sacrifício.

⁸⁷⁸ Como exemplo, o IRS, no qual a progressividade é a forma qualificada de concretizar a igualdade tributária, por meio da aplicação de taxas superiores para rendimentos superiores. A unidade do IRS é o instrumento de eficácia da progressividade ao mesmo tempo em que é limite à desigualdade resultante dos tratamentos discriminatórios entre os diferentes tipos de rendimentos e da pessoalidade decorre a obrigação da tributação não apenas do rendimento auferido, mas também de aspectos de natureza familiar.

⁸⁷⁹ CARLOS, Américo Fernando Brás. **Impostos: Teoria Geral...** p. 119 e ss.

⁸⁸⁰ RIBEIRO, J. J. Teixeira. **Lições de Finanças Públicas...** p. 261 e ss.

⁸⁸¹ FOLLONI, André. **Isonomia na Tributação...** p. 201-220.

⁸⁸² CF, art. 145, § 1º, ab initio.

⁸⁸³ CF, art. 150, II.

econômica do contribuinte; e negativamente quando determinou o constituinte que na criação e aumento de tributos o legislador não deve dispensar tratamento antiisonômicos para aqueles que estejam na mesma situação.⁸⁸⁴

O princípio da igualdade, reflete então, da melhor forma, os valores, ideias e aspirações de todos os indivíduos de uma sociedade mais justa, mesclando Política e Direito, o sentimento e a razão, e por isso é o mais difícil de se definir concretamente e de ser aplicado como princípio jurídico à realidade dos casos.⁸⁸⁵

Contribuintes com maior capacidade econômica devem sofrer incidência tributária proporcionalmente mais agravada do que aqueles com menor capacidade, ou seja, o princípio da igualdade é concretizado pelo princípio da capacidade contributiva.

A igualdade tributária afigura-se como uma igualdade fundamentalmente material, não tendo por base somente a capacidade contributiva, mas também critérios de justiça contributiva e de igualdade substancial.⁸⁸⁶

No entanto, acontece que a igualdade em matéria fiscal não é apenas suposição política de igualdade por meio de normas, mas também na aplicação efetiva do Estado e, portanto, nas consequências destas.

Como explica Klaus Tipke: "igualdade de resultado de tributação". A lei em si não basta para assegurar a igualdade na tributação, "somente respeita o princípio da igualdade aquele Direito material que pode executar e que se executa de acordo com as exigências da igualdade."⁸⁸⁷

Assim, há garantia da igualdade tanto na perspectiva estritamente legal quanto da perspectiva das consequências práticas, tomando em conta a realidade da regulação tributária e dos procedimentos para sua aplicação quando as deficiências estruturais ou fáticas afetam o tratamento igual dos obrigados tributários.

Conforme esclarece Cledi de Fátima Manica Moscon: “os benefícios fiscais constituem-se em um instrumento eficiente e eficaz à concretização do direito de igualdade em matéria fiscal. A igualdade a ser reconhecida ou a desigualdade a ser evitada. Por meio da concessão de

⁸⁸⁴GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Das Exonerações Tributárias:...** p. 9-94 em igual sentido, CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional...** p. 79.

⁸⁸⁵BEREJO, Álvaro Rodríguez. **Igualdad tributaria y** p. 47

⁸⁸⁶AZEVEDO, Patrícia Anjos. **Apontamentos sobre a natureza...** p. 509-537

⁸⁸⁷TIPKE, Klaus. **Moral tributaria del ...** p. 101.

benefícios fiscais, com vistas à capacidade contributiva, o Estado promove a distribuição de riquezas e compensação das desigualdades.”⁸⁸⁸

Na esteira do entendimento supra, Betina Treiger Grupenmacher se manifesta: “o sistema tributário isonômico é aquele que observa a igualdade dos sujeitos passivos da relação jurídica tributária, tanto no que diz respeito à instituição e ao aumento de tributos, como no que se relaciona às minorações da carga tributária e que seja ainda neutro, no sentido de que todos estejam sujeitos à mesma carga tributária, ou seja percebam-se na mesma intensidade.”⁸⁸⁹

Ponderando a justiça dos benefícios fiscais, em último, mas não menos importante ressaltamos o posicionamento de Nuno Sá Gomes:

“por meu lado, parece-nos claro, que, estando implicitamente consagrado o princípio da justiça fiscal, com os seus corolários da legalidade, igualdade, generalidade e capacidade contributiva, a verdade é que a Constituição consagra, igualmente outros princípios e o objetivos do Estado, designadamente, de natureza política, social, econômica, cultural, etc., que podemos englobar no princípio da eficácia que vive em tensão dialética com o primeiro, sendo constitucionalmente aceitável a estruturação de um sistema de benefícios ou desagravamento fiscais com finalidade extrafiscais, constitucionalmente relevantes e, portanto, superiores aos da própria tributação, articulados em termos de eficácia funcional de todo sistema o que supõem, portanto, um conceito dinâmico de justiça fiscal.”⁸⁹⁰

Resulta, assim, inaceitável a concessão de privilégios fiscais, ou seja, situações de favor criadoras de desigualdades depostas de fundamento constitucional. Verdadeiros benefícios fiscais, fundamentam-se em princípios e interesses constitucionalmente tutelados, concretizando a ideia de igualdade tributária.

Posto isso, a tributação deve ser uniforme, no sentido de repartição dos impostos pelos cidadãos, com fundamento num mesmo critério para todos, pelo que todos devem contribuir para a prossecução das finalidades pretendidas pelo legislador, salvo quando presentes as exceções constitucionalmente justificadas onde se admitem, então, a concessão dos benefícios fiscais, patente na expressão fundamental do princípio da capacidade contributiva.

5.4 O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

⁸⁸⁸A autora ainda complementa “onde há necessidade de investimento ou participação do Estado, os benefícios fiscais representam uma aplicação de recursos por meio das renúncias Estatais tributárias. ” MOSCON, Cledi de Fátima Manica. **Igualdade em Benefícios Fiscais**:... p. 85-86.

⁸⁸⁹GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Das Exonerações Tributárias**... p. 9-94.

⁸⁹⁰GOMES, Nuno de Sá. **Teoria Geral dos Benefícios**... p. 88.

O princípio da capacidade contributiva exprime e concretiza, como antes se viu, uma das vertentes do princípio da igualdade tributária: a sua vertente de “uniformidade” – o dever de todos pagarem impostos segundo o mesmo critério – preenchendo a capacidade contributiva o critério unitário da tributação.⁸⁹¹

Consiste esse critério em que a incidência e a repartição dos impostos – dos “impostos fiscais” mais precisamente – se deverá fazer segundo a capacidade econômica de cada um e não segundo o que cada um eventualmente receba em bens ou serviços públicos (critério do benefício).

Esse princípio é um princípio de justiça fiscal⁸⁹² e contém medida de comparabilidade entre o objeto da tributação, por um lado, e os sujeitos passivos por outro lado, nos mais diversos impostos.

Observar que capacidade contributiva não se confunde com a capacidade tributária, ou seja, a possibilidade de ser sujeito de uma posição jurídico tributária.⁸⁹³

Sendo princípio estruturante do Direito Fiscal, constitui dever de presença na elaboração de leis fiscais, dos elementos sistemáticos do imposto⁸⁹⁴ e, por consequência, da instituição dos benefícios fiscais, bem como na aplicação da lei fiscal pela administração e pelos tribunais⁸⁹⁵.

Fala-se do princípio da capacidade contributiva como conjectura da tributação. No entanto, historicamente, outro critério tem sido apontado como pressuposto para a tributação: o princípio do benefício⁸⁹⁶, que cada um aufere dos bens públicos.

Cabe aqui pequena nota, na qual partilhamos das razões apontadas pelo ilustre doutrinador Teixeira Ribeiro, na qual simplesmente “o princípio do benefício não constitui uma base geral da tributação.” Isso porque parece-nos impossível de determinar, ainda que aproximado, o benefício que cada pessoa retira do bem público, bem como não é possível determinar quanto cada indivíduo está disposto a pagar por eles.⁸⁹⁷

⁸⁹¹ DOURADO, Ana Paula. **Direito Fiscal – Lições...** p. 190 e ss.

⁸⁹² Integra da obra de SANCHES, J. L. Saldanha. **Justiça Fiscal**, 2010.

⁸⁹³ AZEVEDO, Patrícia Anjos. **Apontamentos sobre a natureza...** p. 509-537.

⁸⁹⁴ Incidência objetiva, incidência subjetiva, determinação da matéria tributável e elementos de quantificação, taxa aplicável e deduções a coleta, no direito português, alíquotas e base de cálculo no direito brasileiro.

⁸⁹⁵ DOURADO, Ana Paula. **Direito Fiscal – Lições...** p. 191.

⁸⁹⁶ Sobre o tema verificar NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental...** p. 449 e ss.

⁸⁹⁷ RIBEIRO, J.J. Teixeira. **Lições de Finanças...** p. 263.

Partindo da premissa de que o sistema fiscal deve efetuar uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza, só pode ser resultante da regra de que as pessoas devem pagar impostos de acordo com a sua capacidade contributiva ou *ability to pay*.⁸⁹⁸

No fundo, apresenta-se como critério da prestação tributária, e como um critério de justiça social, na qualidade de componente do Estado Social de Direito, reconhecido pelas constituições para a prossecução da igualdade material, nomeadamente por meio da redistribuição de riquezas.

Ressaltamos que a condição de o Direito Fiscal ser justo ou não, só pode ser verificada se os princípios *in comento* forem observados tanto na incidência como nas hipóteses de desoneração tributária.⁸⁹⁹

Como referimos, os benefícios fiscais representam uma exceção ao princípio da capacidade contributiva, para a maioria doutrinária.

Alberto Xavier, a propósito do tema, explica “nada impede, portanto, do legislador tratar legitimamente de modo “desigual” (por via de isenções ou benefícios fiscais) situações da vida que, muito embora revelem igual capacidade contributiva, mostrem desigual aptidão para realizar os objetivos de política econômica do país...”⁹⁰⁰

G. W. d'Oliveira Martins define benefício fiscal como o desagravamento fiscal, que é “derrogatório do princípio da igualdade tributária”, significa que “representa uma derrogação ao princípio da capacidade contributiva”.⁹⁰¹

Isso porque a capacidade contributiva é a medida de igualdade econômica que rege a tributação do imposto, então, num Estado de Direito, tem de ser aplicada ao universo dos sujeitos que manifestam a capacidade e não apenas a alguns sob pena de se criarem privilegiados e discriminados.⁹⁰²

⁸⁹⁸MUSGRAVE, Richard e MUSGRAVE, Peggy. **Public Finance in...** p. 223.

⁸⁹⁹Esse entendimento decorre do raciocínio do doutrinador espanhol Fernando Sáinz de Bujanda: “Pero el problema de la Justicia fiscal não há tratarse em estas notas más que enquanto se relaciona con el aspecto constitucional de la exención tributaria. Es claro que si el impuesto ha de distribuirse justamente, la exención fiscal ha de estar plegada a esa exigencia. Capacidad contributiva y exenciones pueden, en efecto, considerarse, desde cierta perspectiva, como conceptos complementarios. Se exime – debe eximirse – lo que es justo que no tribute. Inversamente no se exime – no debe eximirse – o que es justo que tribute. He ahí lo que pudiéramos lhamar en planteamiento clásico o tradicional: la exención tributaria concebida como instrumento de justicia.” BUJANDA, Fernando Sáinz de. **Teoría Jurídica de la...** p. 247 e ss.

⁹⁰⁰XAVIER, Alberto. **Manual de Direito Fiscal...** p. 108; no mesmo sentido GOMES, Nuno de Sá. **Teoria Geral dos Benefícios...** p. 354 e ss.

⁹⁰¹MARTINS, Guilherme W. d'Oliveira. **Os Benefícios Fiscais....** p. 15 e 18.

⁹⁰²DOURADO, Ana Paula. **Direito Fiscal – Lições...** p. 191

A capacidade contributiva tem acuidade, como medida de tributação e como critério de repartição de determinadas prestações públicas.⁹⁰³

A capacidade contributiva possui dupla vertente, como medida de tributação e como direito fundamental⁹⁰⁴. Abarca a ideia dos direitos fundamentais que acedem em direitos públicos subjetivos que vinculam o legislador, e resulta na necessidade de realizar uma ponderação de bens jurídicos (orientada pelo princípio da proporcionalidade) quando estejam presentes fins que restrinjam àquele direito.⁹⁰⁵

Sendo decorrente do princípio da igualdade, reclama determinado conjunto de direitos subjetivos dirigidos a “omissões ou perturbações arbitrárias da igualdade de jure.”⁹⁰⁶

Então, a igualdade tributária é preenchida pelo direito fundamental a contribuir de acordo com a capacidade econômica de cada um, pretendendo vincular o legislador, fazendo concorrer os sujeitos passivos para o financiamento das despesas públicas de acordo com seu grau econômico.⁹⁰⁷

Retomando como base a dupla vertente da capacidade contributiva, podemos aplicar como norma de prudência e exclusão das partes, porque assegura a não tributação a quem não tem nada a contribuir, servindo de base para a graduação dos sujeitos passivos.⁹⁰⁸

A diferenciação em função da capacidade contributiva pode ser obtida por meio de impostos com taxa (alíquota) progressiva, por exemplo, e igualmente com impostos de taxa percentual fixa, os denominados impostos proporcionais.⁹⁰⁹

Os benefícios fiscais encontram, assim, alicerce fora da capacidade contributiva e da igualdade, como derogatórios de tais princípios sem, contudo, ser abandonada a sua admissibilidade, sobretudo se tiverem sob tutela de outro princípio ou direito.

Pode-se afirmar que os benefícios fiscais não encontram seu fundamento nos princípios de justiça tributária, mas sim noutros interesses constitucionalmente consagrados, à luz dos quais se justificam o sacrifício dos princípios primordiais do sistema tributário.⁹¹⁰

⁹⁰³MOLINA, Pedro M. Herrera. **Capacidad Económica y Sistema Fiscal – Análisis del ordenamiento español a luz del Derecho alemán**, Madrid, Marcial Pons, 1998, p. 23-80.

⁹⁰⁴MOLINA, Pedro M. Herrera. **Capacidad Económica y...** p. 23-80.

⁹⁰⁵VASQUES, Sérgio. **O Princípio da Equivalência...** p. 78 e ss.

⁹⁰⁶Trata-se do paradoxo da igualdade, onde a igualdade de jure difere da igualdade fática, e os princípios colidem frontalmente, o que significa que se estiver assegurando um tratamento de jure, o tratamento fático não está garantido e vice-versa. MARTINS, Guilherme W. d'Oliveira. **Os Benefícios Fiscais...** p. 27.

⁹⁰⁷MARTINS, Guilherme W. d'Oliveira. **Os Benefícios Fiscais...**, p. 30 e ss.

⁹⁰⁸MARTINS, Guilherme W. d'Oliveira. **Os Benefícios Fiscais...**, p. 30 e ss.

⁹⁰⁹CARLOS, Américo Fernando Bras. **Impostos: Teoria Geral...** p. 118 e ss.

Verificamos aqui a justificativa dos benefícios fiscais, pelo ordenamento jurídico. Cabe mencionar que os objetivos extrafiscais não fazem referência à capacidade contributiva, porque revelam os fins sociais admitidos pela Constituição, enquanto o princípio da capacidade contributiva exprime um modo de seguimento do fim social para financiamento das despesas públicas.⁹¹¹

É importante a busca do equilíbrio entre a justificativa das desigualdades de tratamento que explique o tratamento diferente entre quem se encontra em situação igual, evitando regras arbitrárias, mas sem substituir o legislador no estabelecimento das diferenças ante a dificuldade do juízo de igualdade.⁹¹²

A propósito na atual Carta Magna Portuguesa⁹¹³, artigo 104º, nº 3º, encontramos expressa “a tributação do património deva contribuir para a igualdade entre os cidadãos.”⁹¹⁴

De fato, estamos diante da existência concreta de disposições restritivas do direito à igualdade, demonstrando que a capacidade contributiva, como medida do direito à igualdade⁹¹⁵, cede perante outros direitos ou exigências constitucionais.⁹¹⁶

Essa autorização “de restrição expressa tem como objetivo obrigar o legislador a procurar sempre nas normas constitucionais o fundamento concreto para o exercício da sua competência de restrição de direitos, liberdades e garantias.”⁹¹⁷

Cumprindo, ainda, assinalar o efeito normativo do princípio da capacidade contributiva que, mesmo não tendo consagração expressa na CRP, emana diretamente do princípio da igualdade, consagrado no multicitado artigo 9º da CRP.⁹¹⁸

⁹¹⁰FREIRE, Maria Paula Vaz. **Nascimento, Modificação e Extinção...**p. 76.

⁹¹¹MARTINS, Guilherme W. d'Oliveira. **Os Benefícios Fiscais...**, p. 30 e ss.

⁹¹²BEREJO, Álvaro Rodríguez. **Igualdad tributaria y...**p. 61.

⁹¹³A CRP não consagra expressamente o princípio da capacidade contributiva, mas este pode ser implicitamente aferido entre outros no artigo 107º, n. 1.

⁹¹⁴Os benefícios fiscais são legítimos pois prevê a CRP o tratamento desigual, por exemplo, em seus artigos 87º, para garantir o desenvolvimento do país, art. 65º, para que todos tenham direito a habitação adequada, no art. 81º, alínea 1, assegurar política científica e tecnológica e art. 78º, onde todos têm o direito a defender e valorizar o patrimônio cultural.

⁹¹⁵Cf. artigo 18º, n. 3 da CRP.

⁹¹⁶Contra este entendimento o doutrinador Maffezoni que é criticado por Moschetti, posto que defende a ideia de que o princípio da capacidade contributiva é incompatível com os tributos extrafiscais, posto que nestes não se buscam receitas com o propósito de concurso para os gastos públicos. MOSCHETTI, Francesco. **El Principio de...** p. 94 e ss.

⁹¹⁷Ressaltamos que o ordenamento jurídico português não tem uma autorização geral de restrição de direitos, devendo ser levado em conta o disposto no artigo 18º, n. 2 da CRP que exige a individualização dos direitos que podem ficar no âmbito de uma reserva restritiva. CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria...**p. 834.

⁹¹⁸MONTEIRO, Marco; PIMENTEL, Miguel. **Investir no país irmão...**p. 121-165

Por seu turno, no Brasil, o princípio está insculpido no parágrafo 1º, do artigo 145 da CF, o qual prevê que as imposições tributárias deverão ser graduadas segundo a capacidade econômica dos contribuintes,⁹¹⁹ e estando estritamente ligado ao princípio da isonomia, já anteriormente referenciado, previsto no artigo 150º, I da CF.

De acordo com Sousa Franco, o princípio da capacidade contributiva “pressupõe que os contribuintes são tratados com igualdade, e que os seus pagamentos implicam sacrifício igual para cada um deles, conseqüentemente resultando que os contribuintes de iguais rendimentos ou faculdades contributivas iguais pagam iguais prestações: e também que os contribuintes com diferentes rendimentos pagam diferentes prestações, com desutilidade ou perdas equivalentes.”⁹²⁰

Alberto Xavier posicionou-se acerca das normas que concedem benefícios fiscais e a relação destes com o princípio da capacidade contributiva “a particularidade do princípio da igualdade em matéria tributária reside em que a própria constituição estabeleceu que o único fator de discriminações legítimas reside na capacidade contributiva.”⁹²¹

Misabel Derzi afirma que o princípio da capacidade contributiva fica afastado quando da aplicação da extrafiscalidade, inclusive por determinação expressa da CF, explicitando que:

“A Carta Fundamental brasileira, ao contrário da alemã, estabelece as bases em que se assenta o Estado Democrático de Direito, fixando-lhes metas de justiça e igualdade social e, coerentemente, faz repercutir o princípio no Capítulo do Sistema Tributário. Pessoalidade, seletividade, extrafiscalidade e progressividade são princípios que espelham a busca da maior justificativa tributária.”⁹²²

Lembrando que a igualdade social, como objetivo da política social do Estado e não só da política jurídica, as normas constitucionais que lhe respeitam como normas programáticas, normas que só se tornam plenamente eficazes com a colaboração do legislador e da Administração conformadora, e não apenas conformada.⁹²³

Numa teoria reducionista, Roque Antonio Carrazza faz caber a capacidade contributiva dentro do princípio republicano, no qual não se concebem, segundo o autor, vantagens tributárias

⁹¹⁹Art. 145...

⁹²⁰FRANCO, António L. de Sousa. **Finanças Públicas e...** p. 614-615.

⁹²¹Nesse caso, o autor faz referência à constituição brasileira, mas é extensível também à portuguesa. XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional...** p. 245 e ss.

⁹²²DERZI, Misabel. Atualizando BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao...** p. 9.

⁹²³MIRANDA, Jorge. **Direitos Fundamentais e...** p. 271-310.

que encontrem fundamento na distinção entre pessoas, não havendo espaço para diferenciações em um regime em que todos são iguais perante a lei, é um reforço do princípio republicano, e uma decorrência do princípio da igualdade servindo para operacionalizá-lo.⁹²⁴

Cabendo críticas ao ilustre doutrinador, quanto ao tocante da matéria dos benefícios fiscais, em que há, como já exposto, a possibilidade de derrogação dos princípios diante de objetivos de relevado interesse público, apresentado pelas intersecções da fiscalidade com a extrafiscalidade.

Klaus Tipke e Douglas Yamashita reconhecem a existência de normas extrafiscais intervencionistas, dirigistas, regulatórias e instrumentais, em leis tributárias que violam o princípio da capacidade contributiva.⁹²⁵

Como critério que deve presidir a definição dos encargos tributários, a capacidade contributiva é verificada, sendo mundialmente reconhecida como princípio fundamental da justa imposição.

Klaus Tipke registra, no entanto, como bom doutrinador, um argumento contrário “contra o princípio da capacidade contributiva é, todavia, objetado que é muito ambíguo, para se poder dele tirar soluções concretas. Essa opinião, desconhece caráter e hierarquia do princípio da capacidade contributiva: ele marca o Direito Fiscal da mesma forma pela qual o princípio da autonomia privada marca o Direito Civil.”⁹²⁶

No caso de considerarmos o desenvolvimento econômico como “um objetivo extrafiscal possível” da tributação, Aliomar Baleeiro faz afirmativa no sentido diverso, e em oposição, ao jurista alemão, mas também reconhece a ligação entre o princípio multicitado e a extrafiscalidade.⁹²⁷

Não nos esqueçamos de que a capacidade contributiva tem ligação com o critério de repartição de receitas públicas destinadas ao financiamento do Estado, pela possibilidade de modelação do conteúdo do princípio da capacidade contributiva, seja através do benefício adveniente das despesas públicas diretas ou dos índices da capacidade de pagar do contribuinte.⁹²⁸

⁹²⁴CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**...p. 210.

⁹²⁵TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e o Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p. 39.

⁹²⁶TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e o...** p. 40.

⁹²⁷BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao...** p. 819.

⁹²⁸MOLINA, Pedro M. Herrera. **Capacidad Económica y...** p. 23-80.

O autor italiano F. Moschetti corrobora sustentando que “a capacidade contributiva é dotada de vários graus, por referência a uma das vertentes da capacidade contributiva – a capacidade de pagar (ou capacidade económica) – cujo conteúdo resulta densificado do ponto de vista do sistema constitucional assumido.”⁹²⁹

São os comportamentos económicos seguidos que definem o nível de gasto estadual, por consequência dos objetivos extrafiscais, podendo a preferência ser por grau maior ou menor de capacidade contributiva dos sujeitos passivos, considerando-se o princípio da coerência, no sentido em que os impostos devem ser usados de acordo com sua natureza, evitando o confisco.⁹³⁰

Antecipamos, desde já, nossa opinião no sentido de que a concessão de benefícios fiscais (ou a tributação da capacidade contributiva apenas de alguns, deixando outros de fora) deve ser justificada por um princípio constitucional que, no caso concreto, legitima a violação do princípio da igualdade (desde que haja ponderação entre esses princípios, o que elucidaremos à frente.)

Sabe-se que a regra é a tributação de todos os sujeitos passivos segundo o princípio da igualdade e, conseqüentemente, da capacidade contributiva, e a exceção são as isenções ou uma tributação reduzida, mesmo não sendo o direito da igualdade como um direito absoluto e que pode ceder perante outros direitos e exigências constitucionais.

5.5 O PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE

Constitucionalidade e inconstitucionalidade designam conceitos de relação, conforme Jorge Miranda, para quem seria a relação que se estabelece entre uma coisa, a Constituição, e outra coisa, um comportamento, que lhe está ou não conforme, que com ela é ou não compatível, que cabe ou não no seu sentido. Não se cuida de uma relação lógica ou intelectual, mas de uma relação de carácter normativo e valorativo.⁹³¹

Ambas as Constituições, portuguesa e brasileira, prescrevem como objetivo fundamental a busca pelo desenvolvimento nacional e tal busca apenas se viabiliza com a promoção dos direitos fundamentais.

⁹²⁹MOSCHETTI, F. **La capacità contributiva – Profili Generali**, In: F. Moschetti et al. *La Capacità Contributiva*, Milano, CEDAM, 1993, p. 42-47 Apud MARTINS, Guilherme W. d'Oliveira. **Os Benefícios Fiscais...** p. 37.

⁹³⁰CARLOS, Américo Fernando Bras. **Impostos: Teoria Geral...** p. 118 e ss.

⁹³¹MIRANDA, Jorge. **Manual de direito...** p. 394.

Desse modo, a concessão de incentivos fiscais pode ser utilizada como instrumento que viabilize a concretização dessa espécie de direitos e, conseqüentemente, proporcionem o desenvolvimento nacional, desde que precedida de estudos que garantam o equilíbrio no orçamento público.

Se as normas que instituem incentivos fiscais pretendem encorajar comportamentos que, em princípio, não seriam realizados, ou seriam insuficientes, visando em última instância à promoção de direitos fundamentais, é possível justificar a utilização desses benefícios, à medida que sejam empregados como meio para se atingir os fins constitucionalmente estipulados, admitindo-se, até mesmo, em alguns casos, a restrição de outros direitos fundamentais, como a igualdade.⁹³²

Contudo, nesses casos de concessão de benefícios fiscais emerge uma colisão entre direitos fundamentais: o alicerce do benefício fiscal que é um direito fundamental; de outro, conflita com a igualdade, também um direito fundamental.

Isso porque a ordem constitucional tributária exige respeito pelos direitos, liberdades e garantias, e pelos direitos econômicos, sociais e culturais dos contribuintes.⁹³³

Aliás, vale lembrar que essa importância não é exclusiva do Direito Fiscal/Tributário, uma vez que os direitos fundamentais primam sobre as normas do sistema jurídico.

Essencialmente, a proteção dos direitos fundamentais observa-se face aos problemas como a racionalidade econômica, a necessidade de justiça social e a eficácia administrativa do sistema fiscal, fatores esses que deverão ser vistos sob a ótica da ordem democrática como questões fundamentais.⁹³⁴

Diversos são os doutrinadores que destacam a importância da norma da proporcionalidade, entre eles Jorge Reis Novais, o qual afirma “que a doutrina fez formalmente do princípio da proporcionalidade o núcleo central dos requisitos materiais exigidos às restrições aos direitos fundamentais.”⁹³⁵

Pode-se afirmar que o princípio da proporcionalidade impõe-se a todos e, por conseguinte, ao Estado, nas suas diversas esferas, porque resulta da necessidade de adequar os

⁹³²NOVAIS, Jorge Reis. **Direitos sociais: teoria jurídica dos direitos sociais enquanto direitos fundamentais**. Coimbra: Coimbra Editora, 2010, p. 89.

⁹³³AZEVEDO, Patrícia Anjos. **Apontamentos sobre a natureza...**, p. 509-537

⁹³⁴AZEVEDO, Patrícia Anjos. **Apontamentos sobre a natureza...** p. 509-537.

⁹³⁵NOVAIS, Jorge Reis. **Os princípios constitucionais...** p. 330.

meios aos fins objetivados pela lei, observando-se, sempre, o justo equilíbrio em todas as ações necessárias.⁹³⁶

Em vista disso, há a necessidade de se verificar, sob esse ponto de vista, da restrição ao direito fundamental de igualdade, à validade da referida lei, ponderando-se qual direito fundamental deve prevalecer.

A questão que se coloca é se cabe qualificar de razoável e proporcional uma diferenciação de tratamento a respeito dos interesses ativos e passivos no seio da obrigação tributária, sustentada pela superioridade da posição jurídica da Administração tributária sem que este se suponha romper abertamente com a concepção dogmática do tributo como relação jurídica obrigacional nascida da lei – nenhuma relação de poder e sujeição – aceite pela doutrina e que está de acordo com os princípios do Estado Democrático de Direito que as Constituições consagram.⁹³⁷

Para obtermos a resposta, faz-se necessária uma avaliação que passa pelo exame da proporcionalidade, a qual “incide como metanorma, a estruturar o modo de aplicação, sobre aquela lei, tanto dos princípios que prescrevem os fins visados pela tributação extrafiscal quanto das normas que prescrevem os direitos por ela restringidos”⁹³⁸.

É importante recorrer à lição de Humberto Ávila:

“O exame de proporcionalidade aplica-se sempre que houver uma medida concreta destinada a realizar uma finalidade. Nesse caso, devem ser analisadas as possibilidades de a medida levar à realização da finalidade (exame da adequação), de a medida ser a menos restritiva aos direitos envolvidos dentre aquelas que poderiam ter sido utilizadas para atingir a finalidade (exame da necessidade) e da finalidade pública ser tão valorosa que justifique tamanha restrição (exame da proporcionalidade em sentido estrito).”⁹³⁹

Da análise da proporcionalidade pressupõe verificar a adequação, a necessidade e a proporcionalidade em sentido estrito dessa relação entre meio e fim.

A norma de proporcionalidade mostra-se então relevante na medida que serve como um dos principais instrumentos de controle dos atos do poder público.

⁹³⁶MOSCON, Cledi de Fátima Manica. **Igualdade em Benefícios Fiscais**:... p.161.

⁹³⁷BEREJO, Álvaro Rodríguez. **Igualdad tributaria y...** p. 59.

⁹³⁸FOLLONI, André. **Isonomia na tributação extrafiscal**... p. 212.

⁹³⁹ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**:... p. 174-175.

É aplicável nos casos em que haja relação de causalidade entre um fim e o meio utilizado para alcançá-lo de tal sorte que se deve proceder três exames fundamentais: o da adequação, o da necessidade e o da proporcionalidade em sentido estrito.⁹⁴⁰

Consideramos que a medida adotada deve ser compatível com o fim almejado, isto é, ela deve ser adequada para a promoção da finalidade.

Partindo do conceito normativo de proporcionalidade, que se enquadra como medida de adequação, necessidade e equilíbrio, pode-se constatar que a sua integração normativa descreve seu significado, ao mesmo tempo é uma exigência positiva sobre a ação, que se expressa por meio de um modo de imposição.⁹⁴¹

Para clarificar, temos, por exemplo, a concessão de um benefício fiscal às empresas que tem como atividade o transporte ambulatorial. Se o benefício tiver um resultado impactante nos custos do transporte e diminuí-lo, ocasionando maior acesso dos indivíduos carentes do serviço, amplia-se o acesso ao direito fundamental à saúde e, com isso, o incentivo fiscal concedido será adequado.

Concordamos com o posicionamento de que, se o incentivo fiscal for um instrumento capaz de efetivar o direito fundamental, será adequado, não importando se existem outros meios para melhor concretização do referido direito.⁹⁴²

Contudo, alertamos para o fato de que isso não significa sua validade, sob o ponto de vista da proporcionalidade.

Ou seja, somente será legítima uma medida estatal que implique intervenção no âmbito da proteção de um direito fundamental, quando ela, ao mesmo tempo, realizar um objetivo constitucionalmente relevante, em que a adequação exige relação empírica entre o meio e o fim, noutras palavras, o meio deve levar à realização do fim.⁹⁴³

Passando pelo crivo da adequação, deve-se verificar, ainda, a necessidade da medida adotada. O exame da necessidade de uma medida, nos termos do princípio da proporcionalidade, é um teste comparativo.⁹⁴⁴

⁹⁴⁰BELEM, Bruno Moraes Faria Monteiro. **A Norma da Proporcionalidade e a Eficácia Temporal da Decisão de Inconstitucionalidade**. In: Ponderação e Proporcionalidade no Estado Constitucional. DUARTE, David; SARLET, Ingo Wolfgang; BRANDÃO, Paulo de Tarso (orgs.). Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2013, p. 8.

⁹⁴¹FOLLONI, André. **Isonomia na tributação extrafiscal**... p. 212.

⁹⁴²ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**... p. 182.

⁹⁴³ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**... p. 165

⁹⁴⁴BELEM, Bruno Moraes Faria Monteiro. **A Norma da Proporcionalidade**... p. 9.

Essa necessidade é definida por Robert Alexy como o “mandamento do meio menos gravoso”.⁹⁴⁵

O exame da necessidade é composto por duas etapas: (i) deve ser perquirida a existência de outros meios para a realização da finalidade pretendida; (ii) existindo outros meios, investiga-se qual deles restringe “em menor medida, os direitos fundamentais colateralmente afetados”.⁹⁴⁶

Como bem explica André Folloni, o Poder Público deve “demonstrar que verificou meios alternativos e concluiu serem esses meios razoavelmente equivalentes no que concerne à promoção da finalidade, mais restritivos a outros direitos”.⁹⁴⁷

Podemos observar que enquanto o teste da adequação é absoluto e linear, porque refere-se simplesmente à relação meio e fim, entre uma medida e um objetivo, o exame da necessidade tem componente adicional, que é a consideração das medidas alternativas para se obter esse mesmo fim, uma comparação entre elas.⁹⁴⁸

Para essa comparação, duas variáveis devem ser consideradas: a) a eficiência das medidas na realização do objetivo proposto e; b) o grau de restrição ao princípio atingido.⁹⁴⁹

Constatando-se a adequação e a necessidade do meio em face do fim constitucional prescrito, defrontamos com a última fase do exame da proporcionalidade, conhecida como proporcionalidade em sentido estrito ou equilíbrio.⁹⁵⁰

É nessa etapa final que ocorre o sopesamento entre os direitos fundamentais colidentes, comparando-se o grau de importância entre a restrição de um direito em face da realização de outro.

Alvaro Bereijo define “el legislador goza de discreción para afectar uno u otro derecho, lo que equivale a decir que, en los casos de empate, las restricciones legislativas al ejercicio de un derecho fundamental están justificadas.”⁹⁵¹

⁹⁴⁵FOLLONI, André. **Isonomia na tributação**... p. 212.

⁹⁴⁶ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**... p.182.

⁹⁴⁷FOLLONI, André. **Isonomia na tributação** op. cit., p. 215.

⁹⁴⁸BELEM, Bruno Moraes Faria Monteiro. **A Norma da Proporcionalidade** ... p.10.

⁹⁴⁹Nesse sentido, importa delimitar qual a mais importante, e então buscar o meio menos gravoso, o que impele a uma preferência às medidas que restrinjam menos o princípio prejudicado pela medida adotada. Na teoria, apenas os casos em que ambas medidas forem igualmente eficientes na realização do objetivo deveria-se dar preferência à medida menos gravosa, no entanto, pode ocorrer de uma medida ser menos gravosa, e também menos eficiente, ou mais gravosa, porém mais eficiente. Restando decisivo para essa fase a verificação da eficiência do meio a ser empregado. Não significa que a escolha pela medida mais eficiente não implique desproteção ao direito restringido em favor de uma eficiência a todo custo, porquanto ainda falta a etapa de análise da proporcionalidade em sentido estrito ou o equilíbrio. BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito**... p. 392 e ss.

⁹⁵⁰CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário: Três**... p. 25 e ss.

A última etapa é assaz necessária, pois, caso os dois primeiros exames fossem satisfatórios, uma medida que promovesse um direito fundamentaleficiente, mas que restringisse outros direitos vivamente, teria de ser considerada proporcional e, conseqüentemente, constitucional, haja vista que, além de adequada, a medida deveria ser estimada como necessária.⁹⁵²

Observamos como função principal desta última etapa evitar exageros, ou seja, evitar que medidas estatais, embora adequadas e necessárias, esvaziem princípios constitucionais para além do objetivo enalçado seja capaz de relevar.

Utiliza-se do método de ponderação de bens, destinado a atribuir pesos a elementos que se entrelaçam, no caso de princípios, essa deve indicar a relação de primazia entre um e outro.⁹⁵³

Os critérios de ponderação podem ser múltiplos, devendo ser dada atenção especial aos princípios constitucionais e às regras de argumentação que podem ser construídas por intermédio deles, para fundamentação da precedência.⁹⁵⁴

Robert Alexy formulou uma regra fundamentada no Tribunal Constitucional Alemão⁹⁵⁵ que serve de base para essa etapa e para todos os tipos de sopesamento, denominada *lei do sopesamento*, a qual determina, em síntese, que quanto maior o grau de não satisfação ou de afetação de um princípio, maior deverá ser a importância da satisfação do outro. Noutras palavras, será necessário considerar, numa mão, a intensidade da intervenção do princípio prejudicado e, na outra, o grau de importância ou o interesse concreto na realização do princípio oposto.⁹⁵⁶

O modelo proposto fornece, então, um critério considerável para a colisão de princípios quando uma medida estatal implica a restrição de interesses constitucionalmente assegurados, motivo pelo qual se pressupõe a aplicação do princípio da proporcionalidade nas três etapas explanadas.

Em síntese, e exemplificando, conforme a Constituição brasileira preceitua como objetivo, a busca pelo desenvolvimento nacional, e a realização dos direitos fundamentais, é possível o emprego de incentivos fiscais para promoção desses direitos.

⁹⁵¹BEREJO, Álvaro Rodríguez. **Igualdad tributaria** y... p. 59.

⁹⁵²BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito**... p. 392 e ss.

⁹⁵³BELEM, Bruno Moraes Faria Monteiro. **A Norma da Proporcionalidade** ... p. 11.

⁹⁵⁴ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos**... p. 147 e ss.

⁹⁵⁵ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos** ... p.166 e ss.

⁹⁵⁶ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos** ... p.166 e ss.

Todavia, como os benefícios fiscais conflitam com a igualdade tributária, ao menos potencialmente, sua utilização deve ser pautada por alguns requisitos, entre os quais se encontra o exame da proporcionalidade, tal qual explicitado acima.

A procura do justo equilíbrio entre a eficácia fiscal, o crescimento econômico e a proteção dos direitos dos contribuintes deve subordinar o sistema fiscal e seus valores à constituição, sendo a condição essencial para a sua legitimação.⁹⁵⁷

Importa notar, entre os doutrinadores, ser comum a referência ao princípio da proporcionalidade com diferentes denominações, tais como razoabilidade e proibição de excesso.

A nosso ver, não devem ser usadas indistintamente, porque se referem a fenômenos diversos, e não se confundem, tendo em vista que a norma da proporcionalidade possui uma estrutura própria dividida em três etapas como exposto, aplicando-se à relação meio-fim, por outro lado, a razoabilidade não pressupõe tal relação, por considerar as particularidades individuais dos sujeitos atingidos pelo ato de aplicação concreta do direito, devendo ser analisado na esfera pessoal daquele que tem seu direito afetado pela restrição.⁹⁵⁸

O princípio ou critério da razoabilidade é utilizado no Brasil e em Portugal, e teve sua origem no direito norte-americano. A razoabilidade ao aplicar a lei é a forma de superar eventuais dificuldades encontradas, não querendo significar que tudo que não seja razoável seja inconstitucional, nem que tudo que é razoável é constitucional.⁹⁵⁹

Consiste, assim, em examinar as normas que concedem benefício fiscal, introdutoras da desigualdade para averiguar as razões e/ou os motivos que justificam a desigualdade em questão e se estão de acordo, ou não, com os preceitos constitucionais ligados às ordens econômica, social ou nestes bens e interesses protegidos.

No direito constitucional brasileiro, o princípio da razoabilidade ou da proporcionalidade não está expresso na constituição. No tocante a CRP, Gomes Canotilho apresenta o princípio não de forma expressa, mas análoga, quando inclui o termo “proibição ao excesso” e razoabilidade, quando se refere a norma.⁹⁶⁰

⁹⁵⁷ AZEVEDO, Patrícia Anjos. **Apontamentos sobre a...** p. 509-537.

⁹⁵⁸ NOVAIS, Jorge Reis. **As Restrições aos Direitos...** p.765 e ss.

⁹⁵⁹ Segundo Cledi Moscon: “aplicar a razoabilidade em sede de apreciação do princípio da igualdade, em benefícios fiscais, vai proporcionar apenas que surjam soluções ditadas pelo bom senso, derivadas de argumentos lógicos e objetivos, extraídos da relação entre os meios e os fins visados, a serem aplicados no caso concreto.” MOSCON, Cledi de Fátima Manica. **Igualdade em Benefícios Fiscais:...** p. 163.

⁹⁶⁰ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e...** p. 266 e ss..

O autor faz menção ao dispositivo 18º, nº 2º, que se estende aos órgãos legislativos, como pedra angular do Estado democrático de Direito. Além disso, a obrigação de proporcionalidade é um dever conformador da atividade dos agentes e órgãos administrativos, conforme decorre da CRP em seu artigo 266º.⁹⁶¹

Por força dessa obrigação de proporcionalidade, o legislador fiscal e a Administração tributária estão sujeitos à proibição do excesso. Claro é que a lesão ao patrimônio dos contribuintes não deve exceder o estritamente necessário para a realização do interesse público e deve ser tolerável quando, no caso da concessão de benefícios fiscais, o devido confronto com os fins públicos prosseguidos.⁹⁶²

Segundo Jorge Miranda e Rui Medeiros, quando analisam as sub-regras da proporcionalidade, identificam o uso corrente desse princípio como proibição de excesso ou proibição de arbítrio posto que decorre do fato de que a falta de necessidade ou de adequação se traduz em arbítrio, enquanto a falta de racionalidade (proporcionalidade em sentido estrito) traduz-se em excesso.⁹⁶³

Pela análise da doutrina portuguesa, podemos verificar que o princípio da proporcionalidade no que se refere ao benefício fiscal, concretiza-se, no princípio da necessidade econômica das famílias com repercussões em toda sociedade, por exemplo, e assim no bem-estar social destes ante a recompensa final de um comportamento que serve para o interesse geral.⁹⁶⁴

E mais, haverá inconstitucionalidade da lei que imponha tributação desnecessária, ainda que parcialmente, ou quando da instituição de um benefício fiscal cuja fundamentação e justificação seja desproporcional e duvidosa.

Concordamos com a doutrina em que a mera indicação de que determinado incentivo fiscal visa à promoção de um direito fundamental é insuficiente. O Poder Público deve demonstrar e justificar, de forma expressa, sua adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito.⁹⁶⁵

Somente quando satisfeitas essas exigências será justificável a concessão do benefício fiscal, ainda que com restrições à igualdade entre os contribuintes. Isso porque a igualdade

⁹⁶¹CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e...** p.266 e ss.

⁹⁶²CARLOS, Américo Fernando Brás. **Impostos: Teoria Geral...** p. 130 e ss.

⁹⁶³MIRANDA, Jorge; MEDEIROS, Rui. **Constituição Portuguesa Anotada**. Tomo I, Coimbra, Coimbra Editora, 2005, p. 162.

⁹⁶⁴DOURADO, Ana Paula. **Direito Fiscal: Lições...** p. 65.

⁹⁶⁵FOLLONI, André. **Isonomia na tributação...** p. 217.

enquanto relação de comparação demanda a escolha de um critério adequado para os fins que se busca, e no caso do direito fiscal, a finalidade precípua consiste na arrecadação de receitas para suprir as necessidades do Estado.⁹⁶⁶

Se a preocupação é conferir maior racionalidade ao controle da concessão de benefícios fiscais, em relação à igualdade, e com isso acentuar o equilíbrio entre os poderes no exercício de suas funções para implementação e proteção da igualdade, parece-nos que o método mais desenvolvido do que a ponderação instrumentalizada é o princípio da proporcionalidade.

Vemos que os princípios da igualdade e da proporcionalidade gozam de ligação íntima.

E o princípio da igualdade não se basta, não se define por si só, sendo constantemente dependente de uma força exterior, que o esculpa em formatos compatíveis com os ditamos constitucionais, o princípio da proporcionalidade.⁹⁶⁷

Desse modo, podemos verificar uma afinidade entre os princípios materiais legitimadores dos benefícios fiscais (anteriormente referenciados) com os princípios fiscais materiais aqui expostos.⁹⁶⁸

Acedemos na ponderação seja no quadro do Direito Econômico (necessidade e adequação) ou no quadro do Direito Fiscal quando avaliados, se devem valer-se sobre a igualdade, seja na vertente da capacidade contributiva, na progressividade ou qualquer outro limite que os benefícios fiscais possam esbarrar.

Então, a atribuição dos benefícios fiscais, mesmo à borda da livre apreciação ou discricionariedade, está sujeita às fronteiras do princípio da proporcionalidade.

6.0 A CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS COMO FORMA DE PROMOÇÃO DA IGUALDADE ENTRE CONTRIBUINTES

Amartya Sen, em seu trabalho *The Idea of Justice*, afirmava que a democracia e a construção do conceito de Justiça são uma consequência de um incessante debate, exprimindo a necessidade de diálogo entre legisladores e cidadãos.⁹⁶⁹

⁹⁶⁶ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios...** p. 156 e ss.

⁹⁶⁷BELEM, Bruno Moraes Faria Monteiro. **A Norma da Proporcionalidade...** p. 34.

⁹⁶⁸Essa lógica inclusive é utilizada no âmbito da União Europeia enquanto tratando da concorrência fiscal desleal. DOURADO, Ana Paula. **Direito Fiscal: Lições...** p. 65 e ss.

⁹⁶⁹SEN, Amartya. **The Idea of Justice**, Oxford University Press, 1985 Edition, Londres, 2009, p. 284 e ss.

J. L. Saldanha Sanches concordava com esse posicionamento, porém, apontava para as dificuldades desse diálogo que não tinham qualquer lugar entre os cidadãos que procuravam uma solução adequada e justa para todos os membros de uma comunidade, haja vista, estar contaminado pela presença de interesses especiais, *lobbies*, e pela obtenção de vantagens de particulares, de significado individual e pouco peso no conjunto, cuja “multiplicação conduz à desagregação do sistema como um todo e à gradual erosão da sua capacidade de gerar receitas necessárias à comunidade.”⁹⁷⁰

Sabemos que é pela atividade financeira do Estado que se obtém a maior parte da receita pública para atendimento das necessidades coletivas, e prossecução dos fins Constitucionais, onde o dever de pagar tributos é fundamental.

Contudo, o dever fundamental de pagar impostos, como vimos, deve ser limitado constitucionalmente, tendo o próprio autor da teoria alertado:

“Uma cidadania que, embora de um lado, implique que todos suportem o Estado, ou seja, que todos tenham a qualidade de destinatários do dever fundamental de pagar impostos na medida da sua capacidade contributiva, de outro, impõe que tenhamos um Estado Fiscal suportável, isto é, um Estado cujo sistema fiscal se encontre balizado por estritos limites jurídico-constitucionais.”⁹⁷¹

A composição da receita fiscal e a qualidade da despesa pública⁹⁷² são fatores muito importantes para que o Estado possa cumprir os seus objetivos primordiais: a prestação de serviços aos cidadãos, a contribuição para uma sociedade mais justa e a promoção do crescimento econômico.⁹⁷³

Rememorando o que escrevemos na nossa *Introdução* num Estado Democrático de Direito e no Estado Social de Direito⁹⁷⁴, as leis devem ser materialmente justas, no sentido de busca da *IGUALDADE*, da solidariedade e da liberdade, sendo esses seus alicerces fundamentais.

Só há uma sociedade livre, justa e solidária quando o sistema tributário é composto por leis justas, na qual a política tributária há de ser a política da justiça, revestida de comportamento esculpido na moralidade do poder de tributar.⁹⁷⁵

⁹⁷⁰SANCHES, José Luís Saldanha. **Justiça Fiscal...** p. 44 e ss.

⁹⁷¹NABAIS, José Casalta. **Estudos de direito...** p. 25-32,

⁹⁷²Sobre despesa pública especialmente, Fernando Araújo em **Introdução à Economia...** p. 745 e ss.

⁹⁷³SANTOS, António Carlos do. **Competividade Eficiência e...**p. 16

⁹⁷⁴MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Curso de Direito...** p. 56 e ss.

Podemos afirmar, nesse passo, que a justiça fiscal, tantas vezes invocada, somente se realiza com a edição de leis tributárias que distribuam igualmente a carga impositiva, onerando mais pesadamente aqueles que tem maior aptidão para contribuir e desobrigando aqueles que, muito embora tenham capacidade econômica, não podem arcar com o ônus da tributação.

Nesse sentido, Mary Elbe Queiroz é precisa: “vive-se nos tempos atuais uma mudança de paradigmas no campo da fiscalidade, em que foi alterada a forma de se visualizar a legalidade. Um verdadeiro “tsunâmi tributário”! Da certeza definida de que “o que é não é obrigado ou proibido é permitido”, adentra-se a era da tentativa de “flexibilização” dos limites da legalidade”.⁹⁷⁶

Isso decorre da relação entre Fisco e Contribuinte que, se bem sabe, nem sempre acontece de forma tranquila e equilibrada.

A constante necessidade, cada vez maior, de arrecadação e aumento da carga tributária nos mais diversos países, faz com que seus *FISCOS* busquem novas leituras das mesmas leis na tentativa de identificar hipóteses que possam fundamentar a cobrança de tributos (novos e antigos), ao passo que, do outro lado, os contribuintes, na busca de reduzir seus custos como um todo, procuram mecanismos para reduzir a sua carga tributária, surgindo, assim, entre tantas manobras, o planejamento tributário, palavra que hoje é rodeada de preconceito, porque é relacionada a uma suposição de conduta ilícita do contribuinte para com o Fisco.⁹⁷⁷

6.1 ECONOMIA E DIREITO

No quadro relacionado à Economia, a tributação tem demonstrado ser um instrumento essencial para o direcionamento, dessa vez permitindo que sejam alcançados os fins sociais, sendo tributo o instrumento de economia, de mercado, e de livre iniciativa econômica.

⁹⁷⁵Também chamada de ética fiscal, pressuposto inafastável para que os cidadãos igualmente ajam moralmente, suportando e cumprindo o dever fundamental de pagar impostos. NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental...** p. 56

⁹⁷⁶QUEIROZ, Mary Elbe. **O Combate ao comportamento abusivo no direito tributário Brasileiro**. In Estudos de Direito Tributário em Homenagem ao Professor Roque Antonio Carrazza. Vol. 3, PARISI, F. TÔRRES, H., MELO, J. (coords), São Paulo, Malheiros Editores, 2014, p. 94.

⁹⁷⁷QUEIROZ, Mary Elbe. **O Combate ao comportamento...**p. 95.

Por certo, o Direito Fiscal não só afeta a relação entre o Estado e o contribuinte como também a relação entre os próprios cidadãos, uma vez que num Estado de Direito o sistema tributário deve ser justo e igualitário.

Verifica-se então, que a Economia fornece um padrão normativo útil para avaliar o Direito e as políticas públicas. Mesmo porque "as leis não são apenas argumentos arcanos, técnicos; elas são instrumentos para atingir objetivos sociais importantes."⁹⁷⁸

Dessa forma, cabe destacar o papel da Economia que "prevê os efeitos das políticas públicas sobre a eficiência." Até porque a eficiência sempre "é relevante para a definição de políticas, visto que é melhor atingir qualquer política dada a um custo menor do que a um custo mais alto. As autoridades públicas nunca defendem o desperdício de dinheiro"⁹⁷⁹ ou, ao menos, não deveriam fazê-lo.

Fica clara a relação de complementaridade que deve existir entre Direito e Economia, pois esta fornece importantes contributos para a formulação e aplicação das normas, sem que haja uma invasão das áreas pertencentes à ciência jurídica.⁹⁸⁰

No entanto, sem comprometer o já dito, o socorro às considerações de eficiência, como critério orientador da decisão pública reguladora ou judicial, deve ser feito com muita cautela.

Paula Vaz Freire corrobora com este entendimento ao explicitar que:

"A maior elaboração teórica do conceito de eficiência econômica, numa acepção alocativa, contribuiu para a convicção de que ele poderia desempenhar funções de orientação da decisão pública. Dado o caráter alegadamente objectivo desta noção, a Economia forneceria, através dela, ao Direito um precioso critério de decisão. No entanto, a aceitação, e a utilização daquele conceito de eficiência, como critério normativo, pressupõe também a aceitação dos pressupostos que a suportam e este não são valorativamente neutros."⁹⁸¹

Em rigor, não é papel da Economia conferir ditames éticos, mas apenas conhecimentos ou ferramentas que não podem, por inequívoco, ser ignorados pela decisão política, que tem como fundamento princípios éticos, uma vez que a eficiência não pode servir como base para ética, em verdade é ela que cabe orientar quaisquer considerações de eficiência.⁹⁸²

⁹⁷⁸COOTER, Robert; ULLEN, Thomas. **Direito & Economia**...p. 58 e ss.

⁹⁷⁹COOTER, Robert; ULLEN, Thomas. **Direito & Economia**...p. 58 e ss.

⁹⁸⁰FREIRE, Maria Paula Vaz. **Eficiência Económica e Restrições**...p.879

⁹⁸¹FREIRE, Maria Paula Vaz. **Eficiência Económica e Restrições**...p.879-880.

⁹⁸²FREIRE, Maria Paula Vaz. **Eficiência Económica e Restrições**... p. 880.

Quando definidas as finalidades a prosseguir, de acordo com a decisão política tomada naqueles termos, as considerações de eficiência são fundamentais para definir os meios adequados à concretização destas.⁹⁸³

A fórmula do bem-estar social é definida a partir da ideia de utilidade, uma medida da satisfação pessoal dos indivíduos da sociedade. No entanto, não existe medida objetiva da utilidade.

Na prática, não podemos aferir objetivamente o nível de satisfação de um determinado agente. Por causa desse problema de medição, precisamos de uma escala de valor alternativa: o dinheiro.

Como anteriormente exposto, as novas funções econômicas do Estado intervencionista faz com que alguns impostos ganhem cada vez mais conteúdo e/ou carga de extrafiscalidade, para regular o mercado de acordo com as políticas públicas, monetárias, industriais, comerciais e redistributivas.

O que nos leva a concluir que a tributação não pode ser compreendida sem que sejam consideradas as questões de mercado, em decorrência disso, o sistema fiscal não pode ser compreendido sem que seja considerada a ordem econômica.⁹⁸⁴

Nesse patamar, o Poder Público deve verificar se é possível aumentar ou diminuir as cargas tributárias e a possibilidade de redistribuição de renda sem prejuízo do desenvolvimento econômico. E pelo que observamos, essa realidade não vem sendo enfrentada a contento nem pelo poder público, ou pelo Poder Judiciário.⁹⁸⁵

6.2 A CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS E A IGUALDADE TRIBUTÁRIA

No tocante, ao cerne deste estudo, a igualdade tributária reconduz à ideia de justiça na repartição da carga tributária,⁹⁸⁶ sendo em concreto um conceito que atende ao sacrifício patrimonial resultante do imposto e à respectiva capacidade contributiva dos particulares.

⁹⁸³ ARAÚJO, Fernando. **Introdução à Economia**.... p. 94.

⁹⁸⁴ RIBEIRO, Maria de Fátima. **Reflexos da Tributação**... p. 209-327.

⁹⁸⁵ Podemos afirmar até a doutrina, no caso do Brasil, que não considera a estreita ligação entre o Direito Tributário e a economia. Nesse sentido, são poucos os autores que escrevem a favor, como CARVALHO, Cristiano. *A Análise Econômica*..., 2008.

⁹⁸⁶ CARLOS, Américo Fernando Brás. **Impostos: Teoria Geral**... p. 73 e ss.

O princípio da isonomia tributária, ou igualdade tributária, é uma das garantias fundamentais do contribuinte em face do poder de tributar do Estado, servindo como raiz para a ideia de que se os serviços públicos são pretensamente destinados a toda coletividade dos cidadãos, o custeio das despesas públicas por meio dos tributos seria igualmente um dever que a todos incumbe.

No âmbito do Direito Fical/Tributário, configura-se uma limitação constitucional ao poder de tributar, em que o princípio da igualdade diz respeito a juízos valorativos sobre a realidade dos atos.

A máxima “*tratar os iguais igualmente e os desiguais desigualmente na medida em que se desiguam*” merece ser analisada pelo ângulo jurídico-constitucional, que passa pela relação complexa entre os poderes, no que tange aos limites do controle da constitucionalidade das leis por ferimento ao princípio da igualdade, como foi exposto nos capítulos antecedentes.⁹⁸⁷

Nesse sentido, salienta Roque Carrazza:

“O princípio da igualdade exige que a lei, tanto ao ser editada quanto ao ser aplicada: a) não discrimine os contribuintes que se encontrem em situação jurídica equivalente; b) discrimine na medida de suas desigualdades, os contribuintes que não se encontrem em situação jurídica equivalente.”⁹⁸⁸

Assim, à primeira vista, poder-se-ia concluir que o regime dos benefícios fiscais seria potencialmente ofensivo ao princípio *in comento*, o qual expressamente veda a instituição de tratamento desigual entre os contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibindo qualquer distinção em função da ocupação profissional ou função por eles exercida.

Numa visão reducionista, isso pode ser suficiente, uma vez que será justa a tributação que incida igualitariamente sobre todos os contribuintes – ainda que incida de forma igualmente injusta sobre todos.

John Rawls, sobre o assunto, tratou de explicar a legitimação das desigualdades implicando um limite para o próprio papel redistributivo do sistema fiscal, em que as desigualdades na distribuição de rendimento devem servir apenas para fomentar decisões onde elas são mais necessárias do ponto de vista social.⁹⁸⁹

⁹⁸⁷TIPKE, Klaus. **Moral Tributaria del**, p. 156; ÁVILA, Humberto, **Teoria da igualdade**, p. 160.

⁹⁸⁸CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional...** p. 57.

⁹⁸⁹RAWLS, John. **Uma Teoria de Justiça...** p. 78.

Isso porque Rawls encara justiça como equidade, onde a escolha é uma solução racionalmente negociada no plano do contrato social, exprimindo a Democracia, diferentemente do que ocorre nas finanças públicas atuais, em que as escolhas são feitas pelos governos sem vinculação a qualquer contrato social.⁹⁹⁰

Por isso, quando ampliados os horizontes, quando nos deparamos com as novas realidades socioeconômicas, a premissa não é suficiente, haja vista que, se considerado, no discurso econômico, de que a racionalidade liberta na mesma medida em que a irracionalidade oprime, ninguém é o *Guardião da Verdade*.

Nesse contexto, a aplicação do princípio da igualdade tributária exige extrema cautela.

Entre as inúmeras razões, verificam-se como primordiais: a) a variedade de situações individuais em um contexto como a atual globalização econômica, com um grau de volatilidade dos rendimentos (principalmente de capital dos grupos empresariais multinacionais) que dificultam ou impedem sua submissão à tributação, b) a grande mobilidade de alguns contribuintes e a abundância de normas que regulam as obrigações fiscais, com uma crescente instrumentalização da legislação tributária com fins extrafiscais de políticas econômica e social que acentuam os problemas de equidade na repartição da carga tributária, e de outra parte, c) a própria complexidade do princípio geral da igualdade, seu caráter poliédrico e sua enorme força expansiva, que fazem da igualdade tributária um princípio de delicada e complexa aplicação na prática, dentro de um sistema fiscal, que cada vez mais é submetido às exigências tanto da praticabilidade da avaliação em si quanto do mercado, pela competitividade fiscal, eficiência econômica, liberdade de transações e de capitais.⁹⁹¹

Destarte, um Estado que tribute excessivamente todos os cidadãos e não lhes devolva serviços e obras públicas adequadas, ou que desvie os recursos arrecadados em práticas de corrupção sistêmicas, ou que conceda benefícios fiscais por conta de interesses privados, não praticará tributação justa, ainda que, eventualmente, seja tributação igualitária.

Como bem reconhece André Folloni: “uma Justiça tributária e igualdade tributária, em uma visão ampla e complexa, não são o mesmo.”⁹⁹²

Dá suporte a esse entendimento, o que na Economia se denomina de a Teoria da Curva de Laffer,⁹⁹³ que, em síntese, explica o aumento na alíquota de um tributo pode, num primeiro

⁹⁹⁰RAWLS, John. **Uma Teoria de Justiça...** p. 79.

⁹⁹¹BEREJO, Álvaro Rodríguez. **Igualdad tributaria y...**p. 47.

⁹⁹²FOLLONI, André. **Isonomia na Tributação...** p. 201-220,.

momento, produzir crescimento de arrecadação, contudo, em momento posterior, se o tributo for aumentado de forma excessiva, a arrecadação pode decrescer, porque a realização do fato gerador revela-se inviável economicamente.⁹⁹⁴

O Autor da teoria de Laffer - revivendo ideias de economistas como John M Keynes - destacou a existência de limites necessários a uma tributação adequada, estabelecendo relação entre as taxas (alíquotas) de imposto e as receitas fiscais efetivamente arrecadas.⁹⁹⁵

Desse modo, um governo organizado não pode depender, em termos de arrecadação, dos tributos extrafiscais, ao contrário, deve poder abstrair do produto de sua arrecadação a qualquer momento.

Para tal situação, o governo deve estar economicamente equilibrado para poder reduzir o tributo, para promover comportamentos econômicos; ou aumentá-lo, para coibir até o limite de anular sua arrecadação com aquele tributo – que existiria em abstrato, mas não incidiria em concreto.

Nota-se a dificuldade, em termos de finanças públicas e de equilíbrio fiscal, para a implementação de condições adequadas para a tributação extrafiscal – o que justifica seja ela, inclusive, posta em questão, no que diz respeito à sua viabilidade nesse grau máximo de eficácia, notadamente em países com dificuldades econômico-financeiras.

Assim, depreende-se que a verdadeira igualdade não é aquela obtida pela aplicação da lei igualmente entre os homens. Só há efetiva igualdade quando a própria lei observa, na escolha dos critérios de discriminação, elementos que encontrem fundamento em valores pertinentes ao objetivo da norma e compatíveis com aqueles acolhidos pela Constituição. Trata-se, assim, de haver igualdade na lei.⁹⁹⁶

José Joaquim Canotilho no rigor de sua cátedra afirmou “ser igual perante a lei não significa apenas aplicação igual da lei. A lei, ela própria, deve tratar por igual todos os cidadãos.

⁹⁹³ Arthur B. Laffer foi professor na University of Chicago, neoliberal e conselheiro econômico do Presidente dos Estados Unidos Ronald Reagan. “A estrutura de alíquotas é um dos fatores que determinam o impacto dos tributos sobre os preços e o nível da atividade econômica. Existe uma relação interessante entre o total de arrecadação tributária e a taxa (alíquota) de impostos, conhecida como curva de Laffer. Quando a alíquota é relativamente baixa, estabelece-se uma relação direta entre ela e a arrecadação. Contudo, mediante determinado nível da alíquota, qualquer elevação dela resultará em uma redução da arrecadação global, devido, de um lado, à evasão (sonegação) fiscal, e, de outro, ao desestímulo provocado sobre os negócios em geral”. CARLOS, Américo Fernando Brás. **Impostos: Teoria Geral...** p. 140.

⁹⁹⁴ ARAUJO, Fernando. **Introdução a Economia...** p. 76 e ss.

⁹⁹⁵ CARLOS, Américo Fernando Brás. **Impostos: Teoria Geral...** p.140.

⁹⁹⁶ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria...** p. 563

O princípio da igualdade dirige-se ao próprio legislador, vinculando-o à criação de um direito igual para todos os cidadãos.”

É verdade, porém, que a igualdade tributária, com base em elementos de capacidade contributiva, não é facilmente aplicável a todos os tributos.

Por esse motivo, a Constituição Federal no caso brasileiro, admite que taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios, contribuições sociais, contribuições de intervenção no domínio econômico e contribuições de interesse de categorias profissionais e econômicas relevem essa norma, pois são tributos que consideram mais diretamente outros valores, especialmente o da contraprestação e o do interesse econômico das categorias e do Estado.

No tocante a Portugal, a isonomia, para esses casos, atuará mais fortemente na vertente ‘vedação do arbítrio’, relativizando-se a isonomia da capacidade contributiva.

Note-se, todavia, que não se trata de simplesmente afastar a capacidade contributiva, mas de compatibilizá-la com outros valores.⁹⁹⁷

Recorde-se que a regra é a tributação de todos os sujeitos passivos segundo o princípio da igualdade (da capacidade contributiva), e a exceção são os benefícios fiscais, eventuais isenções ou tributação reduzida para alguns, devendo ser justificado com base nos princípios ou finalidades extrafiscais que se sobrepõem à finalidade de arrecadação de receitas ante a distribuição dos encargos decorrentes dessa lei fiscal.

Acentua-se uma fraqueza conceitual, que reside na força ética da definição de uma lei fiscal boa ou má, e a sua distribuição dos encargos.⁹⁹⁸

Considerado apenas o valor constitucional da isonomia tributária, não haveria isenções, pois implicaria discriminação dos cidadãos que pagam regularmente os seus tributos. No entanto, a isenção é admitida na condição de fruto da ponderação de outros valores constitucionais, afetados pela incidência tributária ou que dela se utilizam como instrumento.

Nesse sentido, verificamos diversos contributos doutrinários, no sentido de que os benefícios fiscais não representam uma violação do dever geral de contribuir para as despesas públicas, pois são baseados na teoria do dever de solidariedade, e em referência ao princípio da generalidade, inclusive posteriormente positivados nos ordenamentos jurídicos.

⁹⁹⁷DOURADO, Ana Paula. **Direito Fiscal: Lições...** p. 191.

⁹⁹⁸SANCHES, José Luís Saldanha. **Justiça Fiscal...** p. 30.

Têm-se, assim, como fundamento e legitimação das normas exoneradas da tributação, os interesses constitucionais, traduzidos em finalidades sociais e econômicas, no que concerne à modernização do setor econômico, por exemplo, ou ao emprego, sacrificando o interesse do Estado ao recebimento das receitas.⁹⁹⁹

A estrita observância aos princípios da legalidade e da igualdade em matéria de exonerações fiscais é de suma importância para a aferição da sua legitimidade e, por esse motivo, são frequentes as hipóteses em que aqueles contribuintes não alcançados pelo benefício fiscal, invocarem o direito à sua extensão fundamentados nesses princípios, especialmente no tocante às isenções concedidas por avenças com o Estado, de natureza contratual, em que se faz necessária a constante investigação da sua constitucionalidade.¹⁰⁰⁰

Para tanto, concordamos ser necessário que se promovam reformas, não só no sistema tributário, mas na própria estrutura do Estado, como já sugeriu José Casalta Nabais:

“torna-se cada vez mais claro que o problema da actual dimensão do estado, mera decorrência do crescimento da sua actuação económico social, apenas pode solucionar-se (rectius, atenuar-se) através da moderação desse intervencionismo, moderação que implicará, quer o recuo na assunção das modernas tarefas sociais (realização dos direitos económicos, sociais e culturais), quer mesmo o abandono parcial de algumas tarefas tradicionais. Com efeito, a crise do actual estado, diagnosticada e explicada sob as mais diversas teorias, passa sobretudo pela redefinição do papel e das funções do estado, não com a pretensão de o fazer regredir ao estado mínimo¹⁰⁰¹ do liberalismo oitocentista, actualmente de todo inviável, mas para o compatibilizar com os princípios da liberdade dos indivíduos e da operacionalidade do sistema económico, procurando evitar que o estado fiscal se agigante ao ponto de não ser senão um invólucro de um estado em substância dono (absoluto) da economia e da sociedade pela via (pretensamente) fiscal.”¹⁰⁰²

Desse modo, no campo da tributação, e principalmente da desoneração, a busca pela eficiência e o conseqüente desenvolvimento econômico são obtidos pela configuração de uma carga tributária que não seja confiscatória, em atenção aos fundamentos de uma Justiça Fiscal.¹⁰⁰³

⁹⁹⁹FREIRE, Maria Paula Vaz. **Nascimento, Modificação e Extinção...** p. 77.

¹⁰⁰⁰GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Das Exonerações Tributárias...** p. 9-94.

¹⁰⁰¹Saldanha Sanches explica que “Estado mínimo é um Estado que cobra impostos apenas para financiar as despesas da produção daquele pequeno e reduzido núcleo de bens públicos que nenhum entre privado pode produzir – a defesa, a justiça, a administração.” SANCHES, José Luis Saldanha. **Justiça Fiscal...** p. 14.

¹⁰⁰²NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental...** p. 202-203

¹⁰⁰³SANCHES, José Luis Saldanha. **Justiça Fiscal...** p.23 e ss.

No caso brasileiro, mas também aplicável ao português, vemos ser importante, que mesmo enfrentando diversos problemas econômicos, os contribuintes devem ter consciência da natureza compulsória do tributo, bem como das penalidades incidentes pelo não pagamento.

Para tal, se faz necessário que os entes federados, com suas atuações político-fiscais reforcem essa importância, e não ao contrário, quando há a concessão de benefícios fiscais.

Sob a égide dos princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança, pressupõe-se a regularidade de toda atuação estadual, designadamente no sentido de tutela das expectativas legítimas dos cidadãos, o que não ocorrendo, prova a perda da confiança na atuação estatal, bem como a desmoralização de difícil reparação.¹⁰⁰⁴

É certo que o princípio supracitado promove os altos valores de uma sociedade, prestando a inspirar a edição, a aplicação e o cumprimento das leis. O objetivo das normas é tornar a vida das pessoas e das instituições seguras e tranquilas, devendo oferecer “certo e bom grau de certeza pelos sistemas jurídicos tributários.”¹⁰⁰⁵

Por isso, o uso correto do dinheiro público demonstra a seriedade da arrecadação, porém permanecendo a gestão financeira de forma obscura, parcial e em favorecimento de uma minoria, afasta cada vez mais o contribuinte de uma consciência tributária e do seu dever de pagar impostos.

Elucidando, a concessão do benefício fiscal, com fundamento no aumento da arrecadação, desvirtua-se de toda construção doutrinária e da sua legalidade, esbarrando assim com a sua inconstitucionalidade, bem como servindo de desincentivo ao pagamento dentro do prazo das obrigações fiscais do sujeito passivo.

Assim, o descumprimento ou inadimplemento da obrigação tributária acarreta penalidade para contrapor face aquele que honrou com o dever dentro do limite temporal determinado em lei.

Contudo, se concedidos benefícios fiscais que eximem essa penalidade, e se forem concedidos continuamente, como tem ocorrido no Brasil, induz o contribuinte a não cumprir com o prazo da obrigação tributária, restando prejudicado, bem como aquele que a adimpliu tempestivamente não terá qualquer tratamento diferenciado em relação aos que não cumpriram as disposições legais.

¹⁰⁰⁴TORRES, Heleno Taveira. **Segurança dos benefícios...** p. 234 e ss.

¹⁰⁰⁵MOSCON, Cledi de Fátima Manica. **Igualdade em Benefícios Fiscais...** p. 164.

Deve-se primar pela aplicação do princípio da igualdade entre os sujeitos passivos da obrigação tributária, considerando-se o equívoco, muitas vezes cometido em prestigiar aquele que deixar de cumprir tempestivamente o pagamento do tributo, apenas com os olhos do Estado voltados ao aumento da arrecadação.

Importa destacar a distinção entre perdão fiscal, que é atribuído quando se constitui uma obrigação tributária, mas o correlativo pagamento não é efetuado e o benefício fiscal, enquanto constitutivo de uma relação de benefício que não compreende a obrigação do pagamento.

No perdão fiscal, ou anistia fiscal, é o perdão relativo a valores que seriam lançados relativamente a penalidades pecuniárias a serem aplicadas ao sujeito passivo que descumpra o previsto na legislação tributária.

Em contrapartida, os benefícios fiscais têm sido utilizados como única solução encontrada pelos governos em certos momentos, sem verificar sua viabilidade, influenciando no comportamento dos contribuintes.

Poderiam os benefícios ser tratados como gastos governamentais, apesar de representarem uma despesa de natureza diversa daquela do gasto orçamentário direto. Dessa forma, poder-se-ia confrontar o custo da renúncia de receita com a quantidade de gastos públicos diretos necessários para igualar os benefícios dela oriundos e, assim, verificar se o impacto provocado pela política (investimento ou geração de emprego em determinados setores ou regiões) é melhor ou mais eficiente que a realização de gastos diretos para beneficiar os mesmos agentes.

Então, não se pode deixar ao contribuinte, por não perceber os benefícios decorrentes do recolhimento dos tributos, deixar de recolhê-los.¹⁰⁰⁶

Os requisitos para concessão de benefícios fiscais devem sempre ser cumpridos, patente a necessidade de observar as disposições da LRF, no caso brasileiro, e o EBF no caso português, e ainda suas Cartas Magnas, onde se encontram as previsões dos mecanismos pelos quais se dará a compensação aos cofres públicos em relação aos valores que o mesmo ente deixará de receber em razão da aplicação do instituto.

Vale lembrar as orientações dadas pela Secretaria de Estado dos Assuntos Fiscais do Ministério das Finanças Português, no Relatório apresentado pelo Grupo para o Estudo da

¹⁰⁰⁶ROCHA, Sérgio André. **Processo fiscal e justiça tributária**... p. 829-847.

Política Fiscal, Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal em 2009, e que ainda mantém-se atual:

“A melhoria das relações entre a Administração Tributária e os contribuintes (e seus diversos representantes) deve ser um objetivo fundamental de qualquer reestruturação do sistema fiscal. Só o estabelecimento de uma relação de diálogo, colaboração, baseada na confiança mútua, na boa fé e na prevenção de litígios permitirá simultaneamente desbloquear crispações e conflitos, sedimentar uma activa cidadania fiscal, diminuir a evasão e a fuga ao fisco, aliviar os tribunais de processos inúteis, mal instruídos ou mal resolvidos no plano administrativo, potenciar a cobrança dos impostos devidos e legitimar a repressão dos incumpridores.”¹⁰⁰⁷

Ora, tanto o sistema fiscal português quanto o brasileiro conhecem uma diversidade de benefícios fiscais, a maioria dos quais sem a menor justificativa, o que contribui para tornar o sistema complexo e de difícil aplicação, caracterizando-os como injusto ou iníquo.

Em Portugal, a preocupação é presente nos governos, com amplo consenso doutrinal, da necessidade de eliminar muitos dos benefícios fiscais, reduzindo, assim, a correspondente despesa fiscal para maior simplificação da aplicação, dos que apesar de tudo, justifiquem a sua manutenção como verdadeiros incentivos à atividade empresarial e produtiva.¹⁰⁰⁸

No Brasil, entre as razões para justificativa da concessão de benefícios fiscais, sustentam-se no próprio sistema tributário, considerando os patamares quase confiscatórios que pousam a tributação brasileira, que podem culminar num esgotamento das riquezas passíveis de tributação.

Como ponderamos nos capítulos anteriores, avaliar os benefícios fiscais como forma de políticas públicas implica abalanzamento do seu desempenho como instrumento ao serviço de uma finalidade de política, igualmente da própria finalidade da medida.

No caso brasileiro, a questão se agrava em decorrência da combinação de projetos heterogêneos com falta de coordenação entre os executores.

Como forma de anunciar um planeamento arrojado, o governo brasileiro utiliza-se da imprensa, levando os contratos administrativos que pretende celebrar e os benefícios fiscais para

¹⁰⁰⁷ SANTOS, António Carlos do Santos; MARTINS, António M. Ferreira (coord.) **Competitividade Eficiência...** p. 66.

¹⁰⁰⁸ Foi elaborado um relatório de avaliação dos benefícios fiscais pelo Ministério das Finanças, Centro de Estudos Fiscais, intitulado *Reavaliação dos Benefícios Fiscais*, Relatório do Grupo de Trabalho, publicado pelo Caderno de Ciência e Técnica Fiscal, em 2005, propondo alterações e simplificações na concessão dos benefícios fiscais, mas que pouco avançou em termos significativos e legislativos. NABAIS, José Casalta. **Introdução ao Direito...** p. 157 e s.

o próximo exercício fiscal, logo, não existe uma política pública concebida num plano de longo prazo com foco num determinado setor da economia vital para o país.¹⁰⁰⁹

No fundo, há um desvirtuamento do foco, fazendo com que o micro torne-se macro, e o circunstancial, passa ser estrutural.

Dessa análise, vemos que o Estado brasileiro vem propondo como política pública uma sequência de momentos desenvolvimentistas independentes, em velocidade concorrente com o período das eleições, por consequência, falha no planejamento estatal da economia interna.

Isso não é novo, e tem por fundamento que grande parcela do Direito brasileiro ter sido concebido como um sistema fechado, imune e incomunicável com outras ciências sociais que, por consequência, os temas pertinentes à economia como o desenvolvimento econômico foram e ainda são tratados como secundários.

Assim, uma tributação mais justa e não excessiva pode ter condão de justamente gerar mais recursos para custear políticas públicas de redistribuição de renda, tendo em vista o que expusemos no decorrer do trabalho sobre as ineficiências, má alocação de recursos escassos, injustiças fiscal e social, decorrentes da tributação excessiva.

Busca-se uma solução que confirma maior racionalidade e desonere o particular, como o setor produtivo, permitindo-lhe o crescimento.

Em ambos os ordenamentos jurídicos, a questão da relevância do objetivo perseguido encontra-se de braços dados com o texto constitucional, apto de justificar a mitigação do princípio também constitucional da igualdade.

No âmbito constitucional português, a exigência da dignidade constitucional é levada à altura da idêntica exigência de existência de um interesse público. O que merece crítica, pois abarca enorme leque de justificações para concessões de benefícios fiscais com a devida consagração constitucional.¹⁰¹⁰

Como Gomes Canotilho alertou: “só os benefícios fiscais que traduzam uma descarada apropriação de recursos públicos para satisfação de alguns interesses individuais serão travados pela exigência de que a finalidade prosseguida tenha uma dignidade constitucional.”

¹⁰⁰⁹Noutras palavras, ocorre apenas a divulgação de determinado contrato público ou certo ato de regulação pública da economia ou de medidas esparsas de desoneração tributária sem articulação entre tais atos. MOREIRA, Egon Bockmann. **Desenvolvimento Econômico, Políticas...** p. 75-100

¹⁰¹⁰Os citados direitos fundamentais constantes no artigo 81º da CRP que, de alguma forma, foram utilizados para justificar afastamentos do sistema fiscal em relação ao princípio da igualdade tributária.

Em outras palavras, são legítimos os benefícios fiscais que prosseguem o bem-estar geral (e não apenas o bem-estar de um grupo restrito de cidadãos), que respeitem o princípio da proporcionalidade, ponderado o ganho para a comunidade, principalmente para prevalecer este sobre a igualdade.¹⁰¹¹

Por isso, é tão importante a atuação dos tribunais para controlar a legalidade da atuação administrativa quando da instituição, alteração e até extinção dos benefícios fiscais.¹⁰¹²

Retomamos os ensinamentos de J. L. Saldanha Sanches:

“A força e a debilidade da formação da lei fiscal como expressão de políticas que deveriam procurar a justiça fiscal estão aí: o debate público das leis fiscais é uma condição essencial para a obtenção de justiça, mas trata-se de um debate viciado pelos interesses organizados que nele actuam.”

A simplicidade segundo Joseph Stiglitz é uma das cinco primordiais características do sistema fiscal perfeito, conjuntamente com *economic efficiency, flexibility, political responsibility e fairness*.¹⁰¹³

Porém, é evidente o elevado grau de complexidade dos sistemas fiscais, tendo como principais razões a necessidade de mensurar a “exata” capacidade contributiva. Isso decorre do desejo de justiça fiscal, e equidade, que leva à consideração de vários elementos de individualização, na procura de uma medida.

A equidade horizontal reconhece o direito de cada individuo ao mesmo nível de bem-estar pós-imposto que os outros que estavam antes da imposicao tributária. Assim o direito de exigir a igualdade na distribuição da carga tributária após a incidência do imposto, está condicionada à igualdade na distribuição a priori. Para aqueles que nao conseguem um determinado nível de bem estar com a pré-tributação não têm este direito, de acordo com o principio da equidade horizontal, para exigir igualdade pós-tributação. Assim é importante a distincão entre equidade horizontal, de um lado, e as concepções de equidade vertical, do outro, que exigem a redistribuicao de carga para mitigação da desigualdade, onde verifica-se a equidade vertical, na determinação da justa distribuição dos recursos na sociedade e considera as consequencias na utilidade geral destes no mercado.¹⁰¹⁴

¹⁰¹¹DOURADO, Ana Paula. **Direito Fiscal: Lições...** p. 154.

¹⁰¹²A consagração de conceitos jurídicos indeterminados implica a sua interpretação segundo os critérios gerais de interpretação das leis fiscais. DOURADO, Ana Paula. **Direito Fiscal; Lições...** p. 154.

¹⁰¹³STIGLITZ, Joseph. **Economics of the Public...** p. 390.

¹⁰¹⁴ELKINS, David. **Horizontal Equity as...**p. 73.

Neste sentido, contrapondo o entendimento de Rawls, que reconhece o direito fundamental de cada pessoa à igualdade em virtude de sua humanidade, e limita a implementação deste direito, apenas por razões utilitárias, ou seja, de eficiência econômica, enquanto que a equidade horizontal reconhece um direito à igualdade somente para aqueles que eram iguais antes do imposto ser determinado. Porém ambas concepções desaguam na questão da justiça tal qual Aristóteles bem definiu.¹⁰¹⁵

São várias as justificativas possíveis para equidade horizontal, a igualdade de mentalidade que serve de base para as concepções predominantes de equidade vertical, o objetivo de limitar a ineficiência econômica criada pelo sistema tributário e o princípio da igualdade de proteção perante a lei.

Como Américo Fernando Brás Carlos afirma “é no ponto de equilíbrio entre equidade e simplicidade que os sistemas fiscais se devem desenvolver.”¹⁰¹⁶

A solução não passa pela pura e simples extinção dos benefícios fiscais¹⁰¹⁷, a sua atribuição pode ser um instrumento essencial para estimular exportações ou conseguir a

¹⁰¹⁵ELKINS, David. **Horizontal Equity** as...p. 75.

¹⁰¹⁶CARLOS, Américo Fernando Brás. **Impostos: Teoria Geral**...p. 145.

¹⁰¹⁷Nesse contexto, surgem várias propostas tendentes a apresentar soluções que se mostrem viáveis para resolver os problemas da complexidade e da progressividade do sistema fiscal. Entre elas, a proposta do *flat tax*, idealizada por Friedrich Hayek, em 1956, em “On Freedom and Free Enterprise”, e aprimorada por Alvin Robushka e Robert Hall, em 1983, com o livro “Low Tax, Simple Tax, Flat Tax” sugerem a adoção de alíquotas proporcionais, ou seja, alíquotas uniformes para todos os contribuintes, especialmente no que concerne à tributação incidente sobre os rendimentos do trabalho. Em nossa opinião, o sistema de simplificação proposto pelo *Flat Tax* pode ser uma medida de simplificação do sistema, e que pode trazer resultados a um menor custo social e orçamentário, não obstante tenha sido inicialmente concebida para ser aplicada ao imposto sobre os rendimentos, é possível reproduzir essa forma de tributação também para outros tipos de impostos, inclusive os indiretos, isso porque para um sistema verdadeiramente justo, atuando como mecanismo de redistribuição de riqueza, a progressividade deve alcançar todos os tributos. Todavia, tanto no Brasil como Portugal, a progressividade é realidade presente tão somente aos impostos sobre o rendimento, demonstrando que nenhum desses sistemas é verdadeiramente justo, porque não é redistributivo. Ao nosso entendimento, a possibilidade de adoção do *flat tax*, pela totalidade dos rendimentos diretos e indiretos, pode mostrar-se como uma solução a ser considerada, desde que observado o princípio da capacidade contributiva, em seu sentido lato. Na prática, essa é uma barreira, e assim pouco eficiente, dentro de uma concepção de que os contribuintes não detêm a mesma capacidade econômica e, como isso, seus rendimentos não são uniformes, podendo, então, ser uma medida injusta. Inclusive porque, por eliminar por completo os benefícios fiscais, para nós os benefícios fiscais, como toda construção que elaboramos no decorrer do trabalho, demonstram ser compatíveis com a justiça tributária, e de grande relevância para o sistema, quando concedidos e administrados em favor do contribuinte, em atenção aos princípios e preceitos constitucionais balizadores, dando sustentabilidade ao sistema tributário, posto fazer parte da política fiscal de um Estado Democrático de Direito. TOMAZ, João José Amaral. **A Redescoberta do Imposto Proporcional (Flat Tax)**. In: Homenagem à Jose Guilherme Xavier de Basto, SANCHES, J.L. Saldanha (org.), Coimbra: Editora Coimbra, março, 2006, p. 357 e ss.

instalação de indústrias de elevada tecnologia, além da justificação das isenções de mecenato social.¹⁰¹⁸

A questão principal instala-se na possibilidade de abusos e distorções que a existência dos benefícios fiscais pode implicar em verdadeiras injustiças, lembrando a atuação de grupos com interesses específicos e individuais que conseguem não só a atribuição de benefícios fiscais com justificações dúbias como a sua perpetuação.

Como expõe J. L. Saldanha Sanches: “estas questões são, além de tudo mais, geralmente discutidas de forma viciada, por motivos que estão ligados ao modo como funciona o espaço público e à dependência das principais medidas de venda de publicidade.”¹⁰¹⁹

Os grupos que usufruem os benefícios fiscais dedicam tempo e estudos constantes à defesa destes, propugnando a sua importância, enquanto os interessados na sua abolição, por outro lado, dedicam menor atenção à sua eficiência, uma verdadeira assimetria entre os poucos que se beneficiam e os muitos que são prejudicados.

Daí que o poder real do estado em matéria de impostos seja cada vez mais escasso, porque lhe falta capacidade política seja para dizer não aos grupos de pressão que lhe impõem soluções fiscais que os favorecem, seja para cortar na despesa pública dos seus segmentos importantes.¹⁰²⁰

Klaus Tipke sobre o assunto foi enfático “é certo que ninguém quer ser tratado com desigualdade em prejuízo próprio, mas, em geral, os privilegiados aceitam gostosamente seus privilégios. Parece-lhes que a posse de um privilégio é um direito.”¹⁰²¹

Fica claro que a má atuação do Estado influi de forma negativa sobre a moral do contribuinte.

As políticas públicas para composição do orçamento público devem estar fundamentadas no tripé: equilíbrio fiscal, planeamento tributário e limites dos gastos públicos, com isso, podem-se atingir estabilidades política e econômica, uma lógica da coordenação econômica, racionalidade das contas e administração públicas e atenuação das assimetrias de informação.¹⁰²²

¹⁰¹⁸SANCHES, José Luís Saldanha. **Justiça Fiscal...** p. 52 e ss.

¹⁰¹⁹SANCHES, José Luís Saldanha. **Justiça Fiscal...** p. 51 e ss.

¹⁰²⁰NABAIS, José Casalta. **Estudos de Direito Fiscal...** p. 145.

¹⁰²¹TIKPE, Klaus. **Moral Tributaria del...** p. 124

¹⁰²²MOREIRA, Egon Bockmann. **Desenvolvimento Econômico, Políticas ...** p.75-100.

Nenhum Estado pode ser considerado desenvolvido se mantiver a estrutura social caracterizada por vertentes simultâneas de riqueza e pobreza. O Estado desenvolvido possui estrutura harmônica entre o padrão de modernização e a proteção dos valores coletivos, buscando ao mesmo tempo o crescimento, com a liberdade das atividades econômicas, de mãos dadas com a proteção ao consumidor e ao meio ambiente.¹⁰²³

A política tributária deve ser analisada pelos seus fins, pela sua causa, pela sua essência, na medida em que o poder impositivo deve questionar: por que tributar? O que tributar? Qual grau de tributação?¹⁰²⁴

O Estado outrora titular exclusivo do interesse público vê-se sucedido por um Estado que se vale da iniciativa privada para *atingir* os fins públicos, numa lógica cooperativa, horizontal e integradora.¹⁰²⁵

Pode ser feita política tributária tanto para arrecadação de impostos, obtenção de recursos financeiros diante das necessidades públicas, como para conter o aumento ou a estabilidade da arrecadação por meio dos incentivos fiscais, das isenções e de outros mecanismos e, ainda, estimulando ou desestimulando comportamentos de acordo com os interesses da sociedade.

Ambas podem ser dirigidas no sentido de propiciar e evolução de um país, seja pelo seu desenvolvimento econômico, seja para maior integração entre o Estado e o setor privado.¹⁰²⁶

Isso porque ficou comprovado que a tributação, igualmente a concessão de benefícios fiscais, acaba influenciando as decisões dos agentes econômicos, aumento a mobilidade das atividades econômicas e dos investimentos em nível global, podendo resultar numa disputa entre os países com a criação de estruturas fiscais para a competitividade econômica.

Não só no aspecto concorrencial, a tributação deve privilegiar as necessidades essenciais da população, em destaque, alimentação, saúde, vestuário, moradia, educação, acesso ao trabalho, livre iniciativa, livre concorrência, devendo ser efetivadas mediante concessão de benefícios fiscais.

¹⁰²³RIBEIRO, Maria de Fátima. **Considerações sobre as Medidas...** p. 223-247.

¹⁰²⁴RIBEIRO, Maria de Fátima. **Considerações sobre as Medidas...** p. 223-247.

¹⁰²⁵MOREIRA, Egon Bockmann. **Desenvolvimento Econômico, Políticas...** p.75-100

¹⁰²⁶ELALI, André. **Incentivos Fiscais Internacionais...** p. 30 e ss. e MARTINS, Guilherme Waldemar D'Oliveira. **O Regime dos Benefícios Fiscais.**

Avançado nesse ponto o EBF português, posto que já positivou a relação dos benefícios fiscais com o respeito pela livre concorrência expressamente no artigo 6º.

A utilização de mecanismos de exoneração tributária enquadra-se como providência necessária e medida de equilíbrio e preservação de riquezas transferíveis ao Estado pela tributação.¹⁰²⁷

A extrafiscalidade como princípio epistemológico do Direito Fiscal e ontológico da tributação, justifica juridicamente a atividade tributante do Estado, e a impele, com vistas à realização dos fins estatais e dos valores constitucionais, conforme políticas públicas constitucionalmente estabelecidas.¹⁰²⁸

No quadro do Brasil, apesar de os olhos governamentais não estarem voltados ao tema, merece destacar a recentíssima medida aprovada pelo Senado, no mês de julho de 2017, cujo projeto pretende regularizar os benefícios fiscais concedidos pelos Estados sem autorização do CONFAZ. Originalmente encaminhado no início de 2015, o Projeto de Lei do Senado (PLS) 130/2014 - Complementar passou por modificações nas mãos dos deputados, que o aprovaram na forma de um Substitutivo da Câmara dos Deputados (SCD) 5/2017, agora confirmado pelos senadores. A proposta teve aceitação plena, com 50 votos a favor, 2 abstenções e nenhum voto contra e, agora, deve-se aguardar a sanção presidencial, já que também foi aprovado pela Câmara.¹⁰²⁹

¹⁰²⁷GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Das Exonerações Tributárias...** p. 9-94.

¹⁰²⁸GOUVÊA, Marcus de Freitas. **A Extrafiscalidade no Direito...** p. 80.

¹⁰²⁹Na prática, o texto adia o fim da *Guerra Fiscal* e esbarra nos interesses particulares das diferentes regiões do país. Isso porque permite uma carência de 15 anos para os Estados acabarem com as isenções concedidas unilateralmente para indústrias, agropecuária e infraestrutura, quando não tiveram o aval do CONFAZ, posto que não foram submetidas à apreciação do órgão antes da sua concessão. O Estado de São Paulo, representante dos estados industrializados, defende a aplicação da medida com redução gradual das isenções já para o próximo ano porque entendem que a guerra permanecerá e poderá se intensificar, ao passo que os Estados do Nordeste, que corriam o risco de terem cancelados os benefícios fiscais concedidos irregularmente a empresas instaladas na região, defendem o prazo de carência de 15 anos. A proposta aprovada, porém, mantém a redução gradual de incentivos para alguns setores. Para empresas de atividades portuárias e aeroportuárias, os benefícios fiscais deverão ser reduzidos gradativamente durante oito anos, sendo 10% durante os seis primeiros anos e 15% no sétimo e oitavo anos. Para o comércio, as isenções terão de ser diminuídas ao longo de cinco anos, sendo 10% no primeiro ano e 20% a partir do segundo ano. Como as isenções concedidas no âmbito da guerra fiscal são alvo de questionamentos no STF, que já declarou diversas vezes a sua inconstitucionalidade, o projeto regulamenta o tema e permite que um convênio do Confaz perdoe os créditos exigíveis decorrentes das isenções de ICMS concedidas. Como sanção ao descumprimento, os Estados poderão ter suspensão do direito ao repasse da verba na divisão do bolo tributário. Outra mudança efetuada garante a neutralidade fiscal, visto que a desoneração garantida a empresas e indústrias pelos incentivos fiscais dos estados não será tributada de outra forma. Um dos dispositivos acrescentados estabelece que esses incentivos sejam considerados como subvenções para investimento. Dessa forma, eles não são computados dentro do lucro real das empresas e, assim, não entram no cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). Além disso, a transparência ao contribuinte também é garantida, visto que todos os incentivos fiscais em

Os Estados que concedem benefícios fiscais sem a devida atenção aos ditames constitucionais, e sem prévia aprovação do Confaz, justificam a guerra fiscal como uma maneira eficiente de atrair investimentos, gerar empregos e aquecer a economia. Em troca, abrem mão de parcelas do ICMS, principal fonte de recursos de todos os governos estaduais.

Tal atitude, como esboçado no decorrer do trabalho, merece sua devida sanção por infringir não só o pacto federativo, como dilacera todo o sistema fiscal ao retalhar os diversos princípios tributários constitucionais que permeiam a relação tributária dos Estados.

O projeto, ao nosso entendimento, merece congratulação e assim se espera que saia efetivamente do papel, porque acaba com a unanimidade necessária entre os membros do Confaz para autorizar a concessão de novos benefícios fiscais.

Desse modo, a concessão de novos benefícios deve ser aprovada e ratificada pelo Confaz com voto de, no mínimo, dois terços dos Estados, e, desses dois terços, um terço deve ser de unidades federativas da região a qual pertence o Estado. Aqueles que concederem isenções sem autorização do Confaz estarão sujeitos a sanções.

Percebemos, entre diversas propostas utópicas ou práticas, a verdade é que se vê como extrema necessidade uma reforma no sistema tributário brasileiro, que permita o crescimento do país ao mesmo passo que possa desconcentrar a renda.

O crescimento econômico, para tal, deve ser continuado e sustentado pela simplificação dos impostos e pela neutralidade na competitividade das empresas, dando fim à Guerra Fiscal entre os estados, tornando a livre concorrência mais justa.¹⁰³⁰

vigor na data de sanção da nova lei deverão ser validados pelo Confaz num prazo de 180 dias e ficarão disponíveis para consulta pública no Portal Nacional da Transparência Tributária (um *site* que será estabelecido pelo Confaz). SENADO FEDERAL, **Substitutivo Da Câmara Dos Deputados Nº 5, De 2017, Ao Pls Nº 130, De 2014**, Disponível em: <http://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/129391> Acesso em: 01 ago. 2017.

¹⁰³⁰Num projeto elaborado pelo presente Deputado Federal Luís Carlos Hauly e apresentado no Simpósio de Direito Tributário promovido pelo Instituto de Direito Tributário do Paraná IDT-PR em 1º de dezembro de 2017 teve como destaque a proposta de criação do Imposto sobre Valor Agregado (IVA) e o Imposto Seletivo, cobrados no Destino, que poderiam diminuir a regressividade do consumo com um IR progressivo, dando destaque para a capacidade contributiva e proporcionando distribuição de renda e justiça fiscal. O referido Deputado ainda propôs que os remédios e alimentos básicos tenham alíquotas de imposto reduzidos, propiciando redução de pobreza, e como forma de o Brasil voltar a crescer, propõe a industrialização do Brasil, ao conceder benefício fiscal, pela isenção total das exportações de bens de ativos das empresas, garantindo, assim, a segurança jurídica e incentivando as indústrias na criação de novos postos de trabalho. Para ele, a seletividade do imposto e IVA poderão simplificar e racionalizar o sistema brasileiro, porque extinguem-se cinco impostos (ICMS, IPI, ISS, COFINS e Sálario Educação) e, no lugar, cria-se o IVA classic nos moldes europeus, e um seletivo monofásico de destino federal sobre os seguintes produtos: energia elétrica, combustíveis líquidos e derivados, comunicações, transportes, minerais, cigarros, bebidas, veículos, eletroeletrônicos, eletrodomésticos, pneus e autopeças. No âmbito dos municípios, a alteração proposta pelo Deputado seria de reforçar os tributos sobre propriedade e acabar com o IOF e os tributos sobre os empréstimos

Devemos considerar que a globalização afeta cada vez mais e de maneira muito séria o Direito Fiscal.

Vemos constante mudança nas fontes normativas do direito fiscal e uma ruptura do clássico monopólio estatal sobre as fontes de criação do Direito, com novas fontes externas ao Estado, que surgem no seio de organizações e instituições internacionais como a OCDE, Organização Mundial do Comércio (OMC), FMI e Banco Mundial, sem falar da direta intervenção dos parlamentares nacionais quando se utilizam de convênios internacionais, *soft law*, códigos de condutas, usos e costumes, etc., que estabelecem e codificam uma série de regras e cláusulas de interpretação uniformes de nível internacional que são assumidas em virtude de uma convicção comum a respeito do seu caráter vinculante e que se impõe a todos os Estados (membros destas organizações ou assinantes destes tratados), forçando, quando necessário, a reforma da legislação interna.¹⁰³¹

Essas normas têm como principal problema a forma como são produzidas e os meios de coercibilidade que lhes são dadas, sem falar da ausência de controle democrático da sua elaboração (publicidade, transparência e possibilidade de debate).

E mais. A globalização afeta assim o direito fiscal, em sua parte mais sensível, que são os princípios constitucionais da imposição tributária.

Em que pesem as aparências, a globalização e a perda de soberania na determinação das políticas fiscais não faz desaparecer o Estado, mas sim a mudança de função e dos instrumentos de sua intervenção, para adequação deste, como um Estado competitivo num contexto de economia globalizada.

Com isso, sofrem os princípios da justa repartição da carga tributária, que por consequência da globalização da economia deparam-se com o elevado grau de evasão fiscal, bem como perdem em igualdade e territorialidade os impostos dos rendimentos, crescem a utilização de impostos indiretos sobre o consumo e porque não mencionar a crise do princípio da capacidade contributiva como o critério de medida da repartição equitativa da carga fiscal entre todos os contribuintes chamados ao dever de contribuir.

bancários; a manutenção do simples nacional para as micro e pequenas e empresas e o fim da Guerra fiscal. Somente dessa forma será possível o Brasil voltar a crescer de 5% a 7% pelas suas projeções.

¹⁰³¹BEREJO, Álvaro Rodríguez. **Igualdad tributaria y**p. 48.

Essa crise tem como protagonista o crescente financiamento dos serviços públicos, pelas figuras distintas ao imposto (taxas, contribuições especiais) que se apoiam sobremaneira no princípio do benefício.

Todo esse cenário e transformações relativizam os mandatos e princípios constitucionais da justiça tributária, lançando sombras e muitas dúvidas sobre as constituições fiscais a respeito de que limites e quais o alcance verdadeiramente do sistema tributário quanto à igualdade tributária para de modo justo organizar a repartição entre todos dos custos de produção de bens e serviços públicos.

Dando suporte ao presente estudo, Cledi de Fátima Manica Moscon elucida:

“o justo tributo é aquele que atende aos princípios interesses, nomeadamente ao princípio da capacidade contributiva, da liberdade fiscal (não impede a mobilidade), da transparência fiscal, da justiça tributária e que sejam previstos em regras de tributação que não conflitem com os princípios e regras de direito, especialmente os direitos fundamentais do Contribuinte. Em contrapartida, o tributo recolhido vai servir exatamente para o Estado cumprir com o seu encargo de garantia aos consórcios os direitos e garantias fundamentais de que são titulares. Ambos legitimam-se, reciprocamente, e encontram relevância, nos aspectos em que são alcançados pelos benefícios fiscais. Como foi visto, os benefícios fiscais interferem ao final das contas no dever de pagar tributos, à medida que alteram o seu quantitativo. Destarte integram as características determinantes do limite do dever de contribuir, a justa e igualitária distribuição dos benefícios fiscais. A exigência do tributo acima do legalmente justo, resultante da omissão ou da negação na concessão de um benefício fiscal, pela prática de tratamento desigual, aversivo não encontra respaldo no dever fundamental de contribuir. Neste ínterim, o princípio da igualdade impede a exigência do tributo que não recebeu a minoração a que teria direito se fosse adotado o tratamento igualitário e, põe em causa o dever de pagar do contribuinte que vê minorações tributárias indevidas e juntas serem distribuídas. Ou a concessão é legítima ou, se o Estado tem o poder de distribuir benefícios sem justificativas para o discriminem, então o contribuinte pagante também teria direito ao benefício. Se benefícios podem ser distribuídos sem um fundamento sólido, o que se argui apenas para ilustrar, então o Estado estaria violando o Direito de igualdade de todos os demais contribuintes, por não distribuir o benefício a todos.”¹⁰³²

Assim, a redução da carga tributária e a concessão de benefícios fiscais tanto em estrita consonância com os direitos e garantias individuais e assim dos princípios constitucionais que lhe são aplicáveis, inegavelmente, incrementam a competitividade e geram crescimento econômico

¹⁰³²MOSCON, Cledi de Fátima Manica. **Igualdade em Benefícios Fiscais...** p. 76-77.

com o qual é possível realizar a justiça redistributiva, ao mesmo tempo em que se elevam os níveis de arrecadação.¹⁰³³

Na elocução de Regina Helena Costa: “a justiça tributária impõe uma tributação de boa qualidade, exercida mediante uma legislação clara e de um sistema de tributos simples, eficientes e que dificultem a sonegação. Não parece demasiado pensar, como objetivo único, na qualidade de vida do cidadão-contribuinte impositiva do respeito aos seus direitos.”¹⁰³⁴

Podemos concluir quando os benefícios e incentivos fiscais forem concedidos almejando resguardar interesses públicos extrafiscais com valor superior à própria tributação, sua validade há de ser reconhecida.

¹⁰³³GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Das Exonerações Tributárias...** p. 9-94.

¹⁰³⁴COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e Justiça Tributária...** p. 379.

CONCLUSÕES

Fundamentados nos institutos estudados, podemos elaborar algumas conclusões.

Os benefícios fiscais são caracterizados pela redução ou pelo afastamento total da carga tributária do contribuinte, realizada de forma direta ou indireta de acordo com a lei. Suas normas instituidoras são emitidas no âmbito da extrafiscalidade, integrantes do Direito Fiscal/Tributário, como medidas de políticas econômicas e sociais e devidamente prescritos nas constituições modernas de Portugal e do Brasil.

Podem-se dividir em diretos e imediatos porque operem *ope legis*, independentemente de verificação ou comprovação prévia da ocorrência dos seus pressupostos fáticos e dependentes, quando necessitam de procedimento para o seu reconhecimento. Igualmente classificados como dinâmicos ou estáticos, de acordo com a sua aplicação para situações que se destinem a incentivar ou estimular, ou somente para beneficiar por razões distintas.

Podem, ainda, serem considerados benefícios estruturais, ou seja, integram a própria estrutura da norma que os institui (previsão dentro da figura tributária criada) com isso a lei impede a incidência do tributo, pois os benefícios vigoram com a lei que institui o imposto, e ainda os benefícios temporários, em que o benefício é concedido por determinado tempo, baseado em fatores sociais e econômicos, incluindo as reduções, deduções, bonificações fiscais, isenções, desagravamentos tributários, anistia, remissões, isenções temporárias, alíquotas reduzidas, entre outras.

As diversas espécies de benefícios utilizados pelos Estados decorrem de lei e independentemente da classificação, todos os benefícios fiscais integram a disciplina jurídica derogatória da teoria comum do tributo, representando um regime mais favorável ao contribuinte, tratam assim de propiciar algum tipo de benefício ao contribuinte desde que respeitem os princípios de justiça tributária, políticas públicas econômicas e as atividades sociais de interesse do Estado pelos diversos fins extrafiscais.

Tanto no ordenamento jurídico português como no brasileiro podem ser considerados despesas fiscais, e destinam-se principalmente a investimentos e à promoção do interesse público, sendo o Estado o interessado no desenvolvimento de algum objetivo intrínseco, atividade empresarial ou região, promovendo a instalação de novas sedes de empresas, novos setores,

estimular a gerar novos postos de trabalho, desenvolvimento local, aumento da produção e circulação de riquezas, não tendo o contribuinte que requerer o benefício fiscal, nesses casos.

Servem como instrumentos legais dentro dos ordenamentos jurídicos para promover a igualdade tributária, considerando-se que não se constituem mecanismos de privilégio e favorecimento dos contribuintes, posto que a lei tributária que concede benefícios fiscais deve observar a igualdade, ao mesmo tempo que deve ser aplicada com igualdade, mormente o reconhecimento da existência natural de desigualdades que justificam as categorias de contribuintes sujeitos a um tratamento diferenciado, mediante verificação de pressupostos, condições que justificam o tratamento especial em atenção ao preceito de justiça nas sociedades.

Acedemos à crítica doutrinária constante acerca da concessão de benefícios fiscais de forma desmedida, infundada, fora da legalidade, ocasional ou fragmentada.

A consequência de atribuição de benefícios fiscais sem fundamento constitucional é o descrédito do sistema fiscal, visto que leis tributárias não devem ser editadas, reformuladas, revogadas da noite para o dia, principalmente quando interferem no dever comum de pagar impostos, ao contrário, o sistema deve ter seu funcionamento eficaz, para que as normas estimulem o contribuinte a cumprir com seu dever, adimplindo sua obrigação tributária, o que na prática não ocorre.

Nesta última, verificamos que o benefício fiscal não pode ser utilizado ou intencionado para obter vantagens indevidas, quando provoca alguma discriminação por ausência de neutralidade fiscal.

Nesse patamar, a concessão de benefício fiscal deve ser sempre questionada, se o benefício é devido ou não é devido, ao par de justificar a diferenciação por este causada, ante a ausência do caráter neutro do instituto porque beneficia o contribuinte, patente os princípios de justiça tributária que são base e fundamento do sistema fiscais modernos.

Isso implica reconhecimento, em sede de benefícios fiscais, de que a aplicação da igualdade tributária é direito constitucional garantido nos ordenamentos jurídicos Português e do Brasil.

A capacidade contributiva atrelada à igualdade nos conduz para o alcance da almejada justiça fiscal, pois não há justiça sem respeito à igualdade das partes, devendo ser observado pelo Estado, seus poderes, Administração Pública e os contribuintes.

Esse compromisso com os postulados de justiça submete principalmente ao Fisco, em todos os seus atos, estrita observância, buscando a solução mais justa para cada caso, inclusive quando da concessão dos benefícios fiscais.

Para aferir as medidas que concedem benefícios fiscais, e a extensão destes, em relação ao direito de igualdade, devemos utilizar como principais instrumentos o princípio da proporcionalidade, juntamente com a razoabilidade, porque, como exposto, são critérios norteadores, indispensáveis para aplicação da igualdade, dizendo se este foi ou não observado, se há discrepâncias, qual a intensidade e a medida adequadas para a sua correção.

Uma forma de melhorar a eficácia dos benefícios fiscais é evitar incoerência entre órgãos governamentais no que concerne a práticas relativas àquilo que se pretende incentivar.

No Brasil, a mais flagrante das incoerências nas políticas públicas é o caso do ICMS utilizado com instrumento de incentivo à redução das desigualdades regionais, incoerência que se explica pelo conflito de interesses entre as unidades federativas, acrescido da não cumulatividade do imposto, reduzindo a eficácia daquele incentivo.

Não é à toa que a própria CF faz expressa menção aos benefícios fiscais, como discorremos no decorrer do trabalho, em diversas passagens, como o disposto no art. 43º, § 2, III, que permite a instituição de incentivos fiscais visando o desenvolvimento e a redução das desigualdades regionais, o art. 150º, §6º, que impõe a necessidade de lei específica para concessão de isenções, e demais benefícios fiscais, no art. 151º, I, que permite a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento econômico entre as diferentes regiões do país, e tantos outros.

Igualmente, a CRP se vale de expressões como incentivo, favorecimento, promoção, para abarcar o tratamento diferenciado e favorecido por meio de regimes especiais e simplificados de tributação.

De todo o exposto, resta claro que ambas Constituições permitem expressamente a concessão de benefícios fiscais para alcance de diversos fins, sejam nos domínios econômico, social, cultural, de maneira que estes estão inegavelmente protegidos pelo manto constitucional e, por isso, possíveis de compatibilizá-los com a igualdade tributária.

Considera-se inafastável a necessidade de uma análise jurídica mais exigente na determinação das inconstitucionalidades das normas que concedem benefícios fiscais. Porém, não nos parece que o Poder Judiciário tenha competência para decidir sobre o mérito da concessão

dos benefícios fiscais, podendo, unicamente, declarar a inconstitucionalidade formal de uma lei que concede um incentivo fiscal, vale dizer, podendo invalidar a concessão de um benefício fiscal, mesmo sendo formalmente válida a lei que o concedeu, porém, não podemos confundir a inconstitucionalidade material da lei com a questão de mérito do benefício fiscal. A invalidação de um benefício fiscal, pelo Judiciário, por meio dos Tribunais Superiores, terá de afirmar que a lei está em conflito com uma norma de Constituição e nada mais.

Na interpretação da lei de benefícios fiscais, mostrou-se relevante os contornos materiais e as finalidades que motivaram a política fiscal ou extrafiscal determinantes do benefício, e quando presente uma inconstitucionalidade o vício pode estar no tratamento desigual dirigido aos contribuintes, como na base, no fundamento do benefício.

No que concerne aos benefícios fiscais, a mácula na lei pode ser extirpada em sua totalidade ou parcial, de mesma forma, pode ser consertada com ampliação do campo de abrangência do benefício quando este ofende o princípio da igualdade por particularização da lei a um setor, um grupo ou atividade específica.

Pode-se concluir, portanto, que a isonomia material é assegurada por meio de critérios de desigualação fixados na norma e que:

- (a) encontrem fundamento compatível com os valores postos no sistema constitucional;
- (b) guardem pertinência lógica entre as situações identificadas como desiguais e o bem jurídico que se pretende aplicado isonomicamente aos destinatários da norma;
- (c) sejam manejados razoável e proporcionalmente em face das situações que se pretende desigualar e do fim da desigualação. Ou seja, o tratamento atribuído às situações não pode, a pretexto de igualar, criar uma nova situação antiisonômica.

Expusemos neste trabalho, que o princípio da igualdade na esfera tributária está intimamente ligado ao da capacidade contributiva, pela obrigatoriedade de fixar hipóteses discriminadoras para aqueles que possuem diferentes condições econômicas.

A isenção, para ser constitucional, além de ter fundamento na proteção de um valor econômico ou social consagrado na própria Constituição, deve (a) ser razoável e proporcional ao fim que busca garantir e (b) guardar pertinência lógica entre o seu fundamento e os elementos que atinge na obrigação tributária.

Nenhuma tributação ou desoneração pode forjar ao contribuinte a sensação de que se ele não pagar em dia os seus tributos terá a garantia dos incentivos, seja na figura de uma anistia ou remissão de multas e juros, por exemplo.

Em contrapartida, o interesse arrecadatário do Estado e o interesse dos particulares não são antagônicos, e regidos por princípios contraditórios, não se pode conceber de tal forma, posto ser esse um entendimento ultrapassado acerca da neutralidade da atividade financeira.

Assim, sob a ótica da LRF, além de considerar o interesse público justificador do ato, para que o gestor público conceda ou amplie algum incentivo tributário, deverá apresentar estimativa do impacto orçamentário-financeiro da concessão e atender ao disposto na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO). Deve comprovar, também, que o ato foi considerado na estimativa de receita da Lei Orçamentária Anual (LOA) e evidenciar que a renúncia não vai afetar as metas de resultados fiscais previstas no Anexo de Metas Fiscais ou, se preferir, poderá adotar medidas de compensação para contrabalançar as renúncias, tais como elevação de alíquotas, ampliação de base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição, utilizando como exemplo o que estabelece o Estatuto dos Benefícios Fiscais em Portugal que de forma avançada e organizada descreve o funcionamento do instituto dentro do sistema fiscal Português.

Os princípios constitucionais são fundamentais para a estruturação do Estado, na busca do bem comum, porque traduzem quais são os fundamentos e principais objetivos do próprio Estado, orientando todo o sistema normativo.

Essa intervenção do Estado na economia é reflexo do novo processo pelo qual passa o capitalismo mundial, como forma de alçar a justiça social, podendo atingir as finalidades estatais por meio da distribuição de riqueza, satisfação das necessidades sociais, de políticas de investimento, entre outras, mediante política tributária, e não somente uma imposição tributária.

Como premissa para realização da justiça social no que concerne aos benefícios fiscais, o atendimento ao interesse público se dá por meio diferentes formas, além dos propósitos regulatórios, pois é também do interesse público a redistribuição da riqueza.

Quanto à pretendida justiça redistributiva, igualmente pode falhar. Isso porque como vimos, os agentes racionais tendem a maximizar o seu próprio bem-estar. Nesse sentido, ainda que seja um valor prosseguido por todos, a ação humana caminha em direção contrária.

A experiência nos mostra que o setor produtivo de uma sociedade busca sempre pagar menos tributos, utilizando-se de expedientes especiais e sofisticados, como o planejamento tributário, utilizados por contribuintes com maior poder econômico, deslocando a tributação para o contribuinte com recursos financeiros menores, gerando injustiça fiscal, exatamente o posto da justiça redistributiva.

A complexidade intrínseca à lei fiscal e aos benefícios fiscais é um elemento importante na consideração da eficácia dos benefícios fiscais enquanto incentivo a determinado comportamento.

O acumular de normas jurídicas, instruções administrativas e impressos aumenta exponencialmente o nível de conhecimentos necessários para lidar com o sistema fiscal.

O intercâmbio entre benefícios fiscais introduz um nível adicional de complexidade, e cria oportunidades de manipulação desses regimes com finalidades estranhas e mesmo contrárias à finalidade da norma.

Some-se o fato de a lei fiscal ser sujeita a alterações frequentes só reforça essa dificuldade de compreensão.

Entre outras razões da complexidade dos sistemas fiscais, são a própria complexidade da atividade econômica e do poder-dever do legislador de conseguir enquadrá-las fiscalmente, evitando a elisão fiscal, somadas à pressão de grupos interessados na criação de regimes particulares de tributação, que resultam na concessão de benefícios fiscais e pôr fim à própria “má legislação” quando da adoção de medidas legislativas, ou edição de leis inconstitucionais.

Quando levantadas as questões e saudações extensivas às reformas fiscais, para redução do número de benefícios fiscais, compensadas pelo alargamento da base da tributação (mais rendimentos, mais pessoas são tributadas), permitindo uma redução das taxas sem que haja perda de receita, devemos ter em mente que até podem traduzir uma simplificação fiscal, mas os ganhos são reduzidos.

Depende da consciência dos cidadãos de hoje, acerca das suas necessidades e da justiça que pretendem para si, para que o mundo possa subsistir sem sacrificar o futuro.

Necessário o despertar do contribuinte para o senso de coletividade, expressa pelo consenso de que as ações devem assentar na qualidade, na legalidade, na igualdade para serem legítimas, posto que as consequências dos atos não estão limitadas no presente, prolongam-se até o futuro.

Devemos lembrar que cidadãos e empresas gozam por via da personalidade jurídica de igualdade no sentido formal, mas não de igualdade no sentido de poder e, por muito, isso influencia nas políticas públicas, principalmente em matéria fiscal, como exposto neste trabalho.

Assim sendo, são imperativas a transparência nos processos de decisão público-política e a responsabilidade, não para pressionar os entes políticos, mas para separar as ações corretas das incorretas, consequentemente, prevenindo abusos, vetando tão logo ocorram.

A mentalidade de competição que surge entre os contribuintes para obtenção de vantagem econômicas por meio dos tributos deve ser reformulada, para que a figura do benefício fiscal não seja vista como um privilégio para o vencedor (beneficiado) pelo perdedor (não beneficiado), nem como bruta injustiça por muitos contribuintes ao se ler que os milionários de um país apenas pagam impostos graças ao desfrute de benefícios fiscais.

Esses aspectos suscitaram incentivos à aproximação entre os juristas e a economia, entre o mundo do dever ser e o desenvolvimento econômico. Abdicando de uma função reativa e retrospectiva, o Direito é justaposto como órgão ativo, formal e material, do desenvolvimento econômico.

Trata-se de uma constatação de que as mutações do Direito permitem flexibilizar o modelo clássico de desigualdade, hierarquia e exclusão recíproca do relacionamento das pessoas privadas com o Estado.

A atividade estatal é delimitada pelos princípios reveladores das garantias fundamentais do contribuinte. Ligando-se à indução ou inibição de comportamentos, em que a fiscalidade e a extrafiscalidade não se excluem, senão se complementam.

Não há fiscalidade (arrecadação) que não importe outras consequências, nem extrafiscalidade que se opere sem arrecadação de receitas tributárias.

O que nos levou a concluir que a concessão de benefícios fiscais, desde que previstas no orçamento e observadas as normas impostas no Estatuto dos Benefícios Fiscais, quando falamos do ordenamento jurídico português e da Lei de Responsabilidade Fiscal, quando do ordenamento jurídico brasileiro, não é necessariamente maléfica, desde que faça parte de uma política tributária sólida e dentro dos limites constitucionais estabelecidos.

Fora desses limites e inobservadas as normas, podem desencadear, como ocorre no Brasil, a Guerra Fiscal, que acaba privilegiando os Estados mais desenvolvidos e que possuem

fatores de produção mais adequados ao empreendimento, do que aqueles menos desenvolvidos e mais dependentes da estrutura federalista.

A razão disso é a grande disparidade entre as diversas regiões brasileiras, bem como a falta de políticas públicas adequadas por parte do governo central, no que tange ao desenvolvimento nacional e ainda a demora em demasia do Poder Judiciário em relação às decisões que envolvem questões tributárias, prejudicando direta ou indiretamente o contribuinte quanto à livre concorrência, e desestruturando o pacto federativo como um todo.

Restou demonstrado que são ignorados os problemas quanto à concessão de benefícios fiscais, ao serem utilizados como solução rápida para gerar resultados entendidos como satisfatórios para a economia do Estado.

Ou seja, utiliza-se da tributação e da desoneração para tentar minimizar uma ineficiência ou incompetência do próprio Estado, em que a máquina administrativa é excessivamente burocrática, na tentativa de efetivar a realização das políticas públicas.

Ensejando uma urgente reforma tributária, e principalmente na sistemática do ICMS, pela demonstrada competição entre os Estados, para atrair investimentos, pela concessão dos benefícios fiscais relevantes a empresas privadas brasileiras e estrangeiras, em que grande parte dos problemas expostos decorre da configuração constitucional do referido imposto, uma vez que foi atribuída aos Estados a competência para instituição de um tributo de características tipicamente nacionais, no qual a cobrança na origem acaba sendo um fator que prova o impacto fiscal, desencadeando a competição entre os Estados.

Embora paliativa, em curto prazo, a concessão de benefícios fiscais é uma solução eficiente para a correção da injustiça com que são tratados os sujeitos passivos.

Os motivos pelo qual se utilizam os benefícios fiscais são múltiplos, entre eles regulação de uma dada situação econômica ou social, redistribuição de riquezas e, especialmente, redistribuição da carga tributária, que na sua gênese gerou distorções quanto à isonomia do ônus a ser suportado pelos cidadãos e empresas.

No entanto, como vimos, o sistema fiscal do Brasil é ineficiente, seja no sistema de pagamento, seja na cobrança do tributo, porque o Estado institui tributos com vícios formais ou materiais de constitucionalidade, confiando na baixa operacionalidade do judiciário, e além disso, opera sempre com desconfiança na relação com o contribuinte, inserindo várias barreiras

institucionais para a devolução de tributos cobrados indevidamente, o que eleva o índice de sonegação do país a cifra dos milhões de reais.

A busca pela redução nas desigualdades regionais e sociais dos países é objetivo que se revela de suma importância na ordem econômica, pois visa promover a justiça fiscal de modo a assegurar a existência digna a todos, e daí a defesa pelos benefícios fiscais como mecanismos, quando usados corretamente, são capazes de reduzir as injustiças sociais, porquanto atraem empresas, negócios, investimentos aos setores e regiões que necessitam de desenvolvimento socioeconômico, impulsionando o fomento das atividades que solidificam a inclusão social.

Os benefícios fiscais devem ser reconhecidos como instrumentos idôneos, sobretudo quando buscam a redistribuição da carga tributária, os desenvolvimentos econômico e social, a promoção do bem-estar familiar e a preservação do meio ambiente e de suas riquezas.

Mesmo sendo considerada utópica e polêmica uma “Reforma Tributária”, entre os operadores do direito, ninguém discute que o sistema deve ser de imediato simplificado, assim como princípio da capacidade contributiva, há de ser obrigatoriamente observado a fim de que se materialize uma tributação mais justa e ética - no Brasil, de forma imperativa e transformadora - mas não menos importante do que o cenário de Portugal.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. *Theorie der Grundrechte*. Frankfurt am Main, 2006, tradução de SILVA, Virgílio Afonso da, São Paulo, Malheiros, 2008.
- AMARAL, Diogo Freitas do. **Curso de Direito Administrativo**, Vol. II, Coimbra: Almedina, 2001.
- ARAÚJO, Fernando. **Adam Smith. O Conceito Mecanicista de Liberdade**. Coimbra: Almedina, 2001.
- ARAÚJO, Fernando. **Análise Económica do Direito - Programa e Guia de Estudo**. Coimbra: Almedina, 2008, p. 21 e ss.
- ARAÚJO, Fernando. **Introdução à Economia**, Coimbra: Almedina, 2005.
- ASCENÇÃO, Oliveira. **O Direito: Introdução e Teoria Geral**. 3ª Ed., Lisboa, 1984.
- ÁVILA, Humberto. **A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade**. Revista Diálogo Jurídico, Ano 1, v. 1, n. 4, jul. 2001.
- ÁVILA, Humberto. **Benefícios Fiscais Inválidos e a Legítima Expectativa do Contribuinte**. In: Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, n. 4, nov/dez, 2005, janeiro 2006, disponível *on-line*.
- ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 12. ed., ampl. São Paulo: Malheiros, 2011.
- AZEVEDO, Patrícia Anjos. **Apontamentos sobre a natureza fiscal do Estado português e os limites formais e materiais à tributação**. In: Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier. Eduardo Paz Ferreira, Heleno Taveira Torres, Clotilde Celorico Palma (org.), Coimbra: Almedina, vol. II, 2013.
- BALEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**, Rio de Janeiro: Forense, 10ª ed., 2010.
- BARBOSA, Rui. **Oração aos moços**. 7. ed. Rio de Janeiro: Ediouro, 1993.
- BASTO, José Guilherme Xavier de. **Tópicos para um Reforma Fiscal impossível**. Notas Económicas, Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra, Coimbra, Junho, 2004, p. 8-17, disponível online.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 5ª Ed., São Paulo: Noeses. 2010.
- BECKER, Gary. **The Economic Approach to Human Behaviour**, The University of Chicago Press, 2001.
- BELEM, Bruno Moraes Faria Monteiro. **A Norma da Proporcionalidade e a Eficácia Temporal da Decisão de Inconstitucionalidade**. In: **Ponderação e Proporcionalidade no Estado Constitucional**, DUARTE, David; SARLET, Ingo Wolfgang; BRANDÃO, Paulo de Tarso (orgs.). Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2013.
- BEREJO, Álvaro Rodríguez. **Igualdad tributaria y tutela constitucional. Un estudio de jurisprudencia (Igualdad tributaria del art. 31. 1 CE e igualdad ante la ley del art. 14 CE: el problema del recurso de amparo en materia tributaria)**. Madrid, Marcial Pons, 2011.
- BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 18ª Ed., São Paulo: Malheiros, 2015.
- BORGES, José Souto Maior. **Isenções Tributárias**. Sugestões Literárias, 2ª ed., São Paulo, 1980.
- BRASIL, **CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL**, aprovado pela Lei nº 5.172 de 25 de Outubro de 1966, Disponível *on-line*.
- BRASIL, **CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL**, 1988, Diário Oficial da União nº 191-A de 5 de Outubro de 1988, disponível *on-line*.
- BRASIL, **LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL**, Lei Complementar nº 101/2000 de 4 de Maio de 2000, Publicada no Diário Oficial da União em 05 de Maio de 2000, disponível *on-line*.

- BRAZUNA, José Luís Ribeiro. **Defesa da concorrência e tributação à luz do artigo 146-A da Constituição**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.
- BUCHANAN James McGill e TULLOCK Gordon. **The Calculus of Consent: Logical Foundations of Constitutional Democracy**, Indianapolis, Liberty Found, 1999.
- BUJANDA, Fernando Sáinz de. **Teoría Jurídica de la Exención tributaria**. In: Hacienda Y Derecho III: Instituto de Derecho Políticos, Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1963.
- CALABRESI, Guido. **The Costs of Accidents: A Legal and Economic Analysis**. New Haven, CT: Yale University Press. 1970.
- CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: Uma visão crítica**, Rio de Janeiro, Editora Campus/Elsevier, 2009.
- CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário: Três Modos de Pensar a Tributação – Elementos para uma teoria sistemática do Direito Tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009.
- CALIENDO, Paulo. **Princípio da neutralidade fiscal**. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (org.). Princípios de direito financeiro e tributário. Estudo em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.
- CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**, 7ª ed, Coimbra: Almedina, 2003.
- CARLOS, Américo Fernando Brás. **Impostos: Teoria Geral**, 4ª Ed. Coimbra: Almedina, 2015.
- CARRAZZA, Elizabeth Nazar. **ICMS Questões Atuais**, São Paulo: Quartier Latin, 2007.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2007.
- CARVALHO, Cristiano. **A Análise Econômica do Direito Tributário**. In: Direito Tributário – Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 4.
- CARVALHO, Cristiano. **A Solidariedade Social na Tributação: Realização de Justiça ou Ineficiência Econômica?** In Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, n. 2, Ano III, Coimbra: Almedina, julho, 2010.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23ª Ed., São Paulo: Editora Saraiva, 2011.
- CASTELA, Manuel Jorge. **Impostos e “Justiça Social”: Um ensaio de Análise Econômica do Direito (Fiscal) – pelo lado da Oferta – a partir de uma recensão crítica de um artigo de Shavell e Kaplow**, in Sub Judice-Justiça e Sociedade, Análise Econômica do Direito Parte II, n. 34, Janeiro-Março, 2006.
- CATARINO, João Ricardo; GUIMARÃES, Vasco Brando (orgs.) **Lições de Fiscalidade: Vol. I Princípios Gerais e Fiscalidade Interna**. 3ª Ed. revista, aumentada e atualizada, Coimbra: Almedina, 2014.
- COASE, Ronald Coase. **The Problem of Social Cost**. The Latin American and Caribbean Journal of Legal Studies: Vol. 3. N. 1. Article, 2008.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária: (O Significado do art. 116, parágrafo único do CTN)**. São Paulo: Editora Dialética, 2003.
- COOTER, Robert; ULLEN, Thomas. **Direito & Economia**. Tradução de Luís Marcos Sander, Francisco Araújo da Costa. 5. ed. Porto Alegre: Bookman, 2010.
- COSTA, Amável Silvio da, RAINHA, J. H. Paulo Rato e PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas. **Benefícios Fiscais em Portugal: Objectivos Económicos-Sociais Sistematização por Actividades e Legislação**. Coimbra, Almedina, 1987.

COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e Justiça Tributária – Exequibilidade da Lei Tributária e Direitos do Contribuinte**, Malheiros Editores, 2007.

DERZI, Misabel. Atualizando BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

DOURADO, Ana Paula. **Direito Fiscal: Lições**. Coimbra, Almedina, Reimpressão, 2016.

DOURADO, Ana Paula. **Justiça e Redistribuição Financeira**. In *Ética e Futuro da Democracia*, VV, Lisboa, 1988.

DOURADO, Ana Paula. **Lições de Direito Fiscal Europeu**, Coimbra: Kluwer, 2010.

DULCI, Otávio S. **Guerra fiscal, desenvolvimento desigual e relações federativas no Brasil**. *Revista de Sociologia e Política*, Curitiba, 18, jun. 2002.

ELALI, André. **Incentivos Fiscais Internacionais. Concorrência Fiscal, mobilidade financeira e crise do Estado**. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

ELKINS, David. **Horizontal Equity as a Principle of Tax Theory**. In: *Yale Law & Policy Review*, Vol. 24: Iss I, Article 3, 2006. Disponível online.

ESTORNINHO, Maria João. **Réquiem pelo Contrato Administrativo**. Coimbra: Almedina, 1990.

FAVEIRO, Vítor. **O Estatuto do Contribuinte: A Pessoa do Contribuinte no Estado Social de Direito**, Coimbra: Coimbra Editora, 2002.

FERRAZ JR., Tércio Sampaio. **Obrigação tributária acessória e limites da imposição: razoabilidade e neutralidade concorrencial do estado**. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

FERRAZ, Roberto. **Intervenção do Estado na Economia por meio da Tributação – A Proteção da Empresa e a Livre Concorrência**, *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, nº 99, 2008.

FERREIRA, Eduardo Paz. **Lições de Direito da Economia**, AAFDL, Lisboa, 2001.

FERREIRA, Eduardo Paz. **O controlo das subvenções financeiras e dos benefícios fiscais**. In: *Revista Trimestral do Tribunal de Contas*, 1989.

FERREIRA, Eduardo Paz. **O poder tributário das Regiões Autônomas: desenvolvimentos recentes**, in: *Boletim de Ciências Económicas*, XLV-A, 2002.

FERREIRA, Sergio G. **Reforma tributária guerra fiscal: competição tributária ou corrida ao fundo do tacho?** *Informe-se*, n. 4, jan. 2000. Disponível *on-line*.

FOLLONI, André. **Isonomia na tributação extrafiscal**. *Revista Direito GV*, São Paulo, v. 10, jan./jun. 2014.

FRANCO, António L. de Sousa. **Análise Económica do Direito: Exercício Intelectual ou fonte de Ensino?**, in: *Sub Judice-Justiça e Sociedade, Justiça e Economia*, n.2, Janeiro-Abril, 1992.

FRANCO, António L. de Sousa. **Finanças Públicas e Direito Financeiro**, Vol. I e II, 4ª ed., Coimbra: Almedina, 2015.

FRANCO, António L. de Sousa. **O Sistema Fiscal Português e o Desenvolvimento Económico e Social**, CTF, n. 84, Lisboa, 1969.

FREIRE, Paula dos Reis Vaz. **Eficiência Económica e Restrições Verticais: Os Argumentos de Eficiência e as Normas de Defesa da Concorrência**. Lisboa: AAFDL, 2008.

FREIRE, Paula dos Reis Vaz. **Mercado Interno e União Económica e Monetária: Lições de Direito Económico da União Europeia**, AAFDL, Lisboa, 2013.

FREIRE, Paula dos Reis Vaz. **Nascimento, modificação e extinção dos benefícios fiscais**, Teses de Mestrado, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Lisboa, 1995.

- FREIRE, Paula dos Reis Vaz. **O Comportamento Económico e o Imperialismo da Economia**. In Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Vol. XLIII, n. 1º, Coimbra: Coimbra Editora, 2002.
- FREIRE, Paula dos Reis Vaz. **O Reforço da Análise Económica na Avaliação da Compatibilidade dos Auxílios Estatais com o Mercado Comum**, in: Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Sérvulo Correia, Vol. III, Coimbra Editora, Edição da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Lisboa, 2010.
- FREIRE, Paula dos Reis Vaz. Os **Fundamentos Ordoliberais do Direito Europeu da Concorrência**, in Menezes Cordeiro, A. P. Paes de Vasconcelos & P. Costa e Silva (coords.), Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor José de Oliveira Ascensão, II, Coimbra: Almedina, p. 1791 e ss.
- FRIEDMAN, David. **Direito e ciência Económica**. Título original: Law and Economics. Traduzido por MENDES, Armindo Ribeiro. **A Análise Económica do Direito e da Justiça**. In: Sub Judice: Justiça e Sociedade, Justiça e Economia. N. 2, Janeiro-Abril, 1992.
- GOMES, Nuno Sá. **Teoria Geral dos Benefícios Fiscais**, Lisboa, CCTF, 1991.
- GONÇALVES, Oksandro Osdival; RIBEIRO, Marcelo Miranda. **Incentivos Fiscais: uma perspectiva da Análise Económica do Direito**. Economic Analysis of Law Review, v. 4, n. 1, 2013.
- GOUVÊA, Marcus de Freitas. **A Extrafiscalidade no Direito Tributário**. Belo Horizonte: Editora Del Rey, 2006.
- GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**, 14ª ed. 2012, p. 126.
- GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Das Exonerações Tributárias: Incentivos e Benefícios Fiscais**. In: Novos Horizontes da Tributação, Um diálogo Luso-Brasileiro. Cadernos IDEFF Internacional n. 2, Instituto de Direito Económico Financeiro e Fiscal FDL, Coimbra: Almedina, 2012.
- HOMEM, António Pedro Barbas. **O Espírito das Instituições – Um Estudo de História do Estado**. Coimbra: Almedina, 2006.
- HOUAISS, **Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa**. Rio de Janeiro: Objetiva, 2009.
- KAPLOW, Louis. **An Optimal Tax System**, Harvard John M. Olin Center for Law, Economics, And Business, Cambridge, Discussion Paper number 701,2011, Disponível *on-line*.
- KAPLOW, Louis; SHAVELL, Steven. **Should legal rules favor the poor? Clarifying the role of legal rules and the income tax in redistributing income**. Discussion paper no. 272. 1/2000. Harvard Law School. The Center for Law, Economics and Business, 2000.
- KELSEN, Hans. **O que é justiça: a justiça, o direito e a política no espelho da ciência**. Trad. BORGES, Luís Carlos, 3ª ed., São Paulo: Martins Fontes, 2001.
- KORNHAUSER Lewis S. **A Análise Económica do Direito**. Título original: *L'analyse économique du droit*, traduzido por SOUSA, João Ramos de. In Sub Judice: Justiça e Sociedade – Justiça e Economia “A Análise Económica do Direito e da Justiça. N. 2, Janeiro-Abril, 1992.
- LEITÃO, Luís Menezes. **Benefícios Fiscais e Incentivos ao Investimento das Empresas**. IN: FISCO, Doutrina, Jurisprudencia, Legislação, Jan/Fev, ano IV, n. 38-39, 1992.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, 36ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2015.
- MANKIW, N. Gregory. **Introdução à Economia: princípios de micro e macroeconomia**, Cengage Learning, São Paulo, 2008.
- MAQUIAVEL, Nicolau. **O Príncipe**. São Paulo: Ed. Martin Claret, 2002.
- MARTINEZ, Pedro Soares. **Direito Fiscal**. Coimbra, 10ª Ed., Reimpressão de 2000, 2003.

- MARTINS, Guilherme Waldemar D'Oliveira. **A Despesa Fiscal e o Orçamento do Estado no ordenamento jurídico português**, Coimbra: Almedina, 2004.
- MARTINS, Guilherme Waldemar D'Oliveira. **Os Benefícios Fiscais: Sistema e Regime**, Cadernos IDEFF n.º 6, Coimbra, Almedina, Reimpressão, Out., 2016.
- MATKIN, D.S.T. **Designing accountable and effective economic development tax incentives - A study of corporate tax credits in Kansas**. Performance & Management Review, Vol. 34, No. 2, December 2010.
- MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 11ª ed., São Paulo, Malheiros, 1999.
- MINISTÉRIO DAS FINANÇAS. **Benefícios Fiscais: Levantamento da legislação avulsa de carácter geral e bem assim da relativa a benefícios fiscais de natureza individual**. In: Revista Ciência e Técnica Fiscal, 355.
- MIRANDA, Jorge. **Direitos Fundamentais e Ordem Social (na Constituição de 1933)**. In: Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa. Vol. XLVI, n. 1, Coimbra: Coimbra Editora, 2005.
- MIRANDA, Jorge. **Manual de Direito Constitucional**, Tomo IV, 5ª ed, Coimbra: Coimbra Editora, 2014.
- MIRANDA, Jorge; MEDEIROS, Rui. **Constituição Portuguesa Anotada**. Tomo I, Coimbra: Coimbra Editora, 2005.
- MIRANDA, Pontes de. **Tratado de Direito Privado: Parte Geral**. Tomo I, Rio de Janeiro, Borsoi, 1954.
- MITCHELL, Matthew, **The Pathology of Privilege - The Economic Consequences of Government Favoritism**. Mercatus Center George Mason University, 2014.
- MOLINA, Pedro M. Herrera. **Capacidad Económica y Sistema Fiscal – Análisis del ordenamiento español a luz del Derecho alemán**, Madrid, Marcial Pons, 1998.
- MONCADA, Luís Cabral de. **Direito Económico**, 6ª Ed., Coimbra: Coimbra Editora, 2012.
- MONTEIRO, Marco; PIMENTEL, Miguel. **Investir no País Irmão – Uma Homenagem ao Percorso Luso-Brasileiro do Professor Alberto Xavier**. In: Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier. Eduardo Paz Ferreira, Heleno Taveira Torres, Clotilde Celorico Palma (org.), Coimbra: Almedina, vol. II, 2013.
- MOREIRA, Egon Bockmann. **Desenvolvimento Econômico, Políticas Públicas e Pessoas Privadas (Passado, Presente e Futuro de uma Perene Transformação)**. In: Revista da Faculdade de Direito da UFPR. Curitiba: Universidade Federal do Paraná, n. 46, 2007.
- MOSCHETTI, Francesco. **El Principio de Capacidad Contributiva**, Tradução Espanhol, Instituto Estudios Fiscales, Madrid, 1980.
- MOSCON, Cledi de Fátima Manica. **Igualdade em Benefícios Fiscais: As Coordenadas do Direito ao Tratamento Iguatário em Minorações Fiscais**. Lisboa, Dissertação Doutoramento em Direito, Doutoramento em Direito da Universidade de Lisboa, Faculdade de Direito, 2008.
- MUSGRAVE, Richard e MUSGRAVE, Peggy. **Public Finance in Theory and Practice**, 5ª ed., McGraw-Hill, 1989. (*e-book*).
- NABAIS, José Casalta. **Estudos de Direito Fiscal: Por um estado fiscal suportável**. Coimbra: Almedina, 2005.
- NABAIS, José Casalta. **Introdução ao Direito Fiscal das Empresas**. 2ª Ed., Coimbra: Almedina, 2015.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 1998.

NASCIMENTO, Sidnei P. **Guerra Fiscal: Uma análise quantitativa para Estados participantes e não participantes**. Revista Economia, Brasília (DF), v.10, n.2, mai/ago 2009.

NOKED, Noam. **Integrated Tax Policy Approach to Designing Research & Development Tax Benefits**. John M. Olin Center of Law, Economics, and Business Fellow's Discussion Paper Series, Harvard Law School, Cambridge, n. 57, Junho, 2014, p. 6. Disponível *on-line*.

NOVAIS, Jorge Reis. **Direitos sociais: teoria jurídica dos direitos sociais enquanto direitos fundamentais**. Coimbra: Coimbra Editora, 2010.

NOVAIS, Jorge Reis. **Os princípios constitucionais estruturantes da República Portuguesa**. Coimbra: Coimbra Editora, 2004.

ONU, Organização das Nações Unidas. **Declaração Universal dos Direitos dos Homens**. 1948. Disponível *on-line*.

ONU, Organização das Nações Unidas. **Pactos das Nações Unidas sobre os Direitos Civis e Políticos e sobre os Direitos Econômicos, Sociais e Culturais**. 1966. Disponível *on-line*

PALMA, Clotilde Celorico; LOBO, Carlos Baptista. **Limitações Internacionais à Definição da Política Fiscal Nacional**. In: Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Paulo de Pitta e Cunha: economia, finanças públicas e direito fiscal. 2º vol. Coimbra: Almedina, 2010.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 14ª ed., Porto Alegre: Livraria do Advogado/ESMAFE, 2012.

PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas. **Fiscalidade**. 5ª ed. Coimbra: Almedina, 2014

PESSOA, Fernando. **Poesias de Álvaro de Campos**. Fernando Pessoa. Lisboa: Ática, 1993.

PINHEIRO, Armando Castelar e SADDI, Jairo. **Direito, Economia e Mercados**, Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.

PISTONE, Pasquale. **XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributário: Los Principios tributarios ante las nuevas formas de imposición sobre la renta**. In Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, n. 2, Lisboa, p. 75.

PORTUGAL, **CÓDIGO FISCAL DO INVESTIMENTO**, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 249/2009, de 23 de Setembro, republicado pelo DL n.º 82/2013 - 17/06, Portugal, disponível *on-line*.

PORTUGAL, **CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA PORTUGUESA** 1976, Diário da República n.º 86/1976, Série I de 04 de Outubro de 1976, disponível *on-line*.

PORTUGAL, **ESTATUTO DOS BENEFÍCIOS FISCAIS** Aprovado pelo Decreto-Lei nº 215/89, de 1 de Julho, Disponível *online*.

PORTUGAL, **LEI GERAL TRIBUTÁRIA**, Aprovado pelo Decreto-Lei nº n.º 398/98 de 17 de Dezembro, Publicado no Diário da República n.º 290/98 SÉRIE I. Disponível *on-line*.

POSNER, Richard Allen. **The Economics Analysis of Law**. 6. ed. Aspen, 2003.

QUEIROZ, Mary Elbe. **O Combate ao comportamento abusivo no direito tributário Brasileiro**. In Estudos de Direito Tributário em Homenagem ao Professor Roque Antonio Carrazza. Vol. 3, PARISI, F. TÔRRES, H., MELO, J. (coords), São Paulo: Malheiros Editores, 2014.

RAWLS, John. **Uma Teoria de Justiça**. São Paulo, Martins Fontes, 2008.

REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**, 2ª ed., São Paulo, Saraiva, 1974.

RIBEIRO, J.J Teixeira. **Lições de Finanças Públicas**, 5ª ed., Coimbra: Coimbra Editora, 1997.

RIBEIRO, Márcia Carla Pereira; GALESKI, Irineu. **Teoria geral dos contratos: contratos empresariais e análise econômica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

RIBEIRO, Maria de Fátima. **Considerações sobre as Medidas Fiscais estabelecidas para fazer frente às crises econômicas e as repercussões no Desenvolvimento Econômico.** In: Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier, organizadores Eduardo Paz Ferreira, Heleno Taveira Torres, Clotilde Celorico Palma, Coimbra: Almedina, vol. III, 2013.

RIBEIRO, Maria de Fátima. **Reflexos da Tributação no Desequilíbrio da Livre Concorrência.** In: Novos Horizontes da Tributação, Um diálogo Luso-Brasileiro. Cadernos IDEFF Internacional n. 2, Instituto de Direito Económico Financeiro e Fiscal FDL, Coimbra: Almedina, 2012.

ROCHA, Sérgio André. **Processo fiscal e justiça tributária.** In: Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier. Eduardo Paz Ferreira, Heleno Taveira Torres, Clotilde Celorico Palma (org.), Coimbra: Almedina, vol. II, 2013.

RODRIGUES, Vasco. **Análise Económica do Direito: uma introdução.** Coimbra: Almedina, 2007.

ROSA, Salvatore La. **Eguaglianza Tributaria ed Esenzione Fiscali,** Milano, 1968.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Limites Formais à Concessão de Incentivos Fiscais.** In: **Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais.** MACHADO, Hugo Brito de. (coord.), Instituto Cearense de Estudos Tributários, São Paulo: Malheiros Editores, 2015.

SANCHES, J. L. Saldanha. **Parecer do Centro de Estudos Fiscais.** In: CTF, n. 319, jul/set, 1985.

SANCHES, José Luís Saldanha. **A Reforma fiscal Portuguesa numa perspectiva constitucional,** Ciência e Técnica Fiscal, n. 354, Abril-Junho de 1989.

SANCHES, José Luís Saldanha. **Justiça Fiscal,** Ensaios da Fundação Francisco Manuel dos Santos, Lisboa, 2010.

SANCHES, José Luís Saldanha. **Manual de Direito Fiscal.** 3ª ed., Coimbra: Coimbra Editora, 2007.

SANTOS, Antonio Carlos dos. GONÇALVES, Maria Eduarda e MARQUES, Maria Manuel Leitão. **Direito Económico.** 7ª ed., Coimbra: Almedina, 2016.

SANTOS, António Carlos dos; MARTINS, António M. F. (Coord.), **Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal,** Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal, Caderno de Ciência e Técnica Fiscal, Centro de Estudos Fiscais, Lisboa, 2009.

SEN, Amartya. **The Idea of Justice,** Oxford University Press, 1985 Edition, Londres, 2009.

SENADO FEDERAL, **Substitutivo Da Câmara Dos Deputados Nº 5, De 2017, Ao Pls Nº 130, De 2014.** Disponível *on-line*.

SERRANO, Lozano. **Exenciones Tributarias y Derechos Adquiridos,** Madrid, 1988.

SHAVELL, Steven. **Corrective Taxation versus Liability as Solution to the Problem of Harmful Externalities.** In The Journal of Law & Economics, Vol. 54, n. 4, part 2, Chicago, The University of Chicago Press, Novembro, 2011.

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

SILVEIRA, Alexandre Coutinho; SCAFF, Fernando Facury. **Incentivos Fiscais na Federação Brasileira.** In: Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais. Hugo Brito Machado (coord.) Instituto Cearense de Estudos Tributários, São Paulo: Editora Malheiros, 2015.

STIGLITZ, Joseph E. **Economics of the Public Sector,** 2ª ed., Norton, 2000.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, STF, **Acórdão Ação Direta de Inconstitucionalidade, ADI nº 1276,** Relator (a): Min. ELLEN GRACIE, Tribunal Pleno, julgado em 29/08/2002, DJ 29-11-2002, disponível *on-line*.

TIPKE, Klaus e YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva,** São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

- TIPKE, Klaus. **Moral Tributaria del Estado y los Contribuyentes**. Tradução de MOLINA, Pedro Herrera. Madrid, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., 2002
- TOMAZ, João José Amaral, **A Redescoberta do Imposto Proporcional (Flat Tax)**. In: Homenagem à Jose Guilherme Xavier de Bastos, SANCHES, J.L. Saldanha (org.), Coimbra: Editora Coimbra, Março, 2006.
- TORRES, Heleno Taveira. **Segurança jurídica dos benefícios fiscais**. Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico – RFDPE, Belo Horizonte, ano 1, nº 1, mar./ago. 2012.
- TORRES, Ricardo Lobo. **A Idéia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal**, Rio de Janeiro: Editora Renovar, 1991.
- TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 1993.
- VASQUES, Sergio. **O Princípio da Equivalência como Critério de Igualdade Tributária**, Coimbra: Almedina, 2008.
- WEISBACH, David A. **What Does Happiness Research Tell Us About Taxation?**, in Law & Happiness, edited by POSNER, Eric A. and SUSTEIN Cass R. The University of Chicago Press. 2010.
- XAVIER, Alberto Pinheiro, FRANCO, António L. de Sousa. **Estatuto dos Benefícios Fiscais – Esboço de um projecto**, Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1969, p. 18-20.
- XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional**, Coimbra: Almedina, 2ª ed. Atualizada, 2016.
- XAVIER, Alberto. **Manual de Direito Fiscal**. Vol. I, FDL, Lisboa, 1981.