



UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
FACULDADE DE DIREITO DO RECIFE
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

ELISA ALBUQUERQUE MARANHÃO REGO

**FEDERALISMO FISCAL: CONTROLE E LIMITES AOS INCENTIVOS FISCAIS E SUAS
REPERCUSSÕES NOS FUNDOS DE PARTICIPAÇÃO**

Recife
2019

ELISA ALBUQUERQUE MARANHÃO REGO

**FEDERALISMO FISCAL: CONTROLE E LIMITES AOS INCENTIVOS FISCAIS E
SUAS REPERCUSSÕES NOS FUNDOS DE PARTICIPAÇÃO**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito, da Faculdade de Direito do Recife, do Centro de Ciências Jurídicas, da Universidade Federal de Pernambuco, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito.

Área de concentração: Transformações do Direito Público

Linha de pesquisa: Estado e Regulação

Orientadora: Luciana de Gouvêa Grassano Mélo

Recife
2019

Catálogo na fonte
Bibliotecária Ana Cristina Vieira CRB4-1736

- R343f Rego, Elisa Albuquerque Maranhão.
Federalismo Fiscal: controle e limites aos incentivos fiscais e suas repercussões nos fundos de participação / Elisa Albuquerque Maranhão Rego. – Recife: O Autor, 2019.
210 f.
- Orientador: Luciana de Gouvêa Grassano Mélo.
Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal de Pernambuco. Centro de Ciências Jurídicas. Programa de Pós-Graduação em Direito, 2019.
Inclui referências.
1. Direito Tributário - Brasil. 2. Federalismo Fiscal - Brasil. 3. Incentivo Fiscal. I. Mélo, Luciana de Gouvêa Grassano (Orientador). II. Título.

343.8104 CDD (22. ed.)

UFPE (BSCCJ2019 - 22)

ELISA ALBUQUERQUE MARANHÃO REGO

FEDERALISMO FISCAL: CONTROLE E LIMITES AOS INCENTIVOS FISCAIS E SUAS REPERCUSSÕES NOS FUNDOS DE PARTICIPAÇÃO

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito, da Faculdade de Direito do Recife, do Centro de Ciências Jurídicas, da Universidade Federal de Pernambuco, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito.

A Comissão Examinadora composta pelos professores abaixo, sob a presidência do primeiro, promoveu a apresentação e a avaliação deste trabalho acadêmico e o julgou nos seguintes termos:

Aprovada em: 15 de março de 2019.

Prof^o. Dra. **Luciana de Gouvêa Grassano Mélo** (Orientadora/UFPE)

Assinatura: _____

Prof^o. Dr. **Edilson Pereira Nobre Júnior** (1º avaliador interno/UFPE)

Julgamento: _____ Assinatura: _____

Prof^o. Dr. **Francisco de Queiroz Bezerra Cavalcanti** (1º avaliador externo/UFPE)

Julgamento: _____ Assinatura: _____

Prof^o. Dr. **Basile Georges Campos Christopoulos** (2º avaliador externo/UFPB)

Julgamento _____ Assinatura: _____

Ao meu bem maior, Bernardo.

AGRADECIMENTOS

Ao meu marido Danilo e aos meus Pais, Terezinha e Elias, por todo o amor, incentivo e suporte.

Aos professores e funcionários do Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal de Pernambuco.

Aos amigos que sempre apoiaram, torceram e contribuíram para a realização deste mestrado, de modo expresso à Luiza Gode e Ana Carolina Wolmer.

À Professora Luciana Grassano, por acreditar no projeto e pela dedicada orientação, e ao Professor Francisco Cavalcanti, por todo o apoio desde a graduação e pelo especial incentivo ao meu ingresso na pós-graduação *strito senso*.

RESUMO

O equilíbrio federativo vem constantemente sofrendo profundos impactos gerados pelo alto vulto das renúncias fiscais promovidas pela concessão de incentivos fiscais em face de tributos que têm parcela do produto de sua arrecadação destinada à repartição de receitas tributárias, especificamente, aos Fundos de Participação Estadual e Municipal, principal meio de transferências de recursos entre os entes da federação. Desta forma, o foco dos capítulos iniciais se voltou à abordagem preliminar do Estado Fiscal e, posteriormente, às principais características do Federalismo Fiscal e do modelo federativo nacionalmente implantado, dando-se ênfase à autonomia dos entes subnacionais. Em sequência, vem-se apresentar os parâmetros da intervenção do Estado através dos incentivos fiscais, delimitando-se a noção de gasto tributário e a repercussão dos seus efeitos exoneratórios nos Fundos de Participação. Por fim, diante da realidade de desequilíbrio fiscal verificada, passa-se a abordar a concretização de medidas de transparência e fiscalização enquanto essenciais ao controle de validade e eficácia da instituição e manutenção dos incentivos fiscais, sob a perceptiva da análise funcional do Direito Tributário, atentando-se não apenas os aspectos formais da norma, mas, também e, especialmente, em face de sua legitimidade, extraída dos efeitos materiais produzidos no setores econômico e social. Apenas com a implementação da efetiva transparência e da permanente e eficaz fiscalização quanto à produção de seus efeitos e à concretização de suas finalidades, poder-se-á alcançar um estágio de utilização constitucionalmente moderada dos incentivos fiscais. As medidas exoneratórias, em respeito à autonomia federativa, tanto dos entes concedentes como daqueles em face dos quais se operam as consequentes reduções de repasses de receitas tributárias, exigem uma avaliação detida e contínua, promovendo-se os correspondentes instrumentos de compensação, caso verificados efeitos excessivamente gravosos em face dos montantes a serem repassados aos demais entes.

Palavras-chave: Federalismo Fiscal. Incentivos Fiscais. Repercussão nos Fundos de Participação. Transparência e Controle. Equilíbrio Fiscal.

ABSTRACT

The federative balance is constantly suffering profound impacts generated by the high level of tax exemptions promoted by the concession of fiscal incentives in the face of taxes that has a portion of the proceeds of its collection destined to the distribution of tax revenues, specifically to the State and Municipal Participation Funds, main means of transfers of resources between the federation's members. In this sense, the focus of the initial chapters turned to the preliminary approach of the Fiscal State and, later to the main features of Fiscal Federalism and the nationally implemented federative model, with emphasis on the autonomy of subnational entities. In the sequence, it is presented the parameters of the intervention of the State through fiscal incentives, delimiting the notion of tax expenditure and the repercussion of its exempt effects in the Participation Funds. Finally, in the face of the reality of fiscal unbalance verified, it is approached the implementation of transparency and inspection measures as essential to control the validity and effectiveness of the constitution and maintenance of tax incentives, under the perception of the functional analysis of Tax Law, considering not only the formal aspects of the norm, but also and especially, in view of its legitimacy, extracted from the material effects produced in the economic and social sectors. Only with the implementation of effective transparency and permanent and effective control over the production of its effects and the fulfillment of its objectives it will be possible to achieve a moderate and constitutional use of tax incentives. In respect to the federal autonomy of both the granting entities and those in the face of the consequent reductions of transfers of tax revenues, exoneratory measures require a appropriate and continuous evaluation, and the corresponding compensatory measures are promoted in case of excessively burdensome effects in the face of the amounts to be passed on to the other entities.

key words: Fiscal Federalism. Tax breaks. Repercussion in the Participation Funds. Transparency and Control. Fiscal Balance.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	9
2	TRIBUTO COMO PRINCIPAL SUPORTE FINANCEIRO DO ESTADO	13
2.1	Estado Fiscal	13
2.2	Dever Fundamental de Pagar Impostos	28
3	FEDERAÇÃO E FEDERALISMO FISCAL: PRINCIPAIS ASPECTOS NO BRASIL	40
3.1	Federação	40
3.2	Bases do Federalismo Fiscal	48
3.3	Implantação da Federação no Brasil	58
3.4	Federalismo Fiscal Nacional	71
4	INCENTIVOS FISCAIS, ECONOMIA E FEDERAÇÃO	89
4.1	Intervenção Pública no Domínio Econômico sob o enfoque da Análise Econômica do Direito	89
4.2	Extrafiscalidade e Incentivos Fiscais	106
4.3	Gasto Tributário, Crises Econômicas e a Utilização de Incentivos enquanto Mecanismo Fiscal Anticíclico	114
4.4	Impacto dos Incentivos Fiscais nos Fundos de Participação.....	124
5	TRANSPARÊNCIA E CONTROLE DOS INCENTIVOS FISCAIS.....	139
5.1	Atuais Parâmetros Normativos	139
5.2	Instâncias de Controle.....	166
5.3	Transparência e Controle dos Incentivos Fiscais: caminho ao equilíbrio fiscal federativo	186
6	CONCLUSÃO.....	195
	REFERÊNCIAS	202

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem por objeto a análise das repercussões operadas pela concessão de incentivos fiscais no âmbito do federalismo fiscal, objetivando-se delinear a sua legitimidade, consubstanciada na efetiva concretização dos fins constitucionais e no respeito aos limites determinados pela ordem jurídica, avaliação esta que só pode ser realizada com a garantia da transparência e do permanente controle deste instituto exoneratório fiscal.

Considerando-se que o Estado Fiscal se apresenta como o modelo predominante dentre os Estados contemporâneos, mantido essencialmente através de recursos auferidos por meio da arrecadação tributária, a desoneração realizada através de incentivos fiscais há de ser legítima, ou seja, deve possuir fundamentos jurídicos e produzir resultados materiais suficientes a justificar o tratamento discriminatório concedido a seus beneficiários, especialmente em face da noção de responsabilidade comunitária que respalda a imposição do dever fundamental de pagar impostos.

A concessão de incentivos fiscais há de ser planejada, e, apesar de se tratar de instrumento próprio do Direito tributário, deve se nutrir de prospecções seguras quanto aos efeitos normativos a serem produzidos, utilizando-se para tanto dos instrumentos interdisciplinares, especialmente aqueles oriundos da análise econômica do Direito (AED) e do Direito Financeiro, de maneira a aumentar o espectro de visão deste instituto, alcançando-se seus efeitos materiais e impactos financeiro-orçamentários.

Nesse sentido, o controle dos efeitos materiais advindos da incidência da norma exoneratória, ou seja, os reflexos econômicos e sociais produzidos, são aspectos que exigem periódica fiscalização para o monitoramento dos resultados advindos dos incentivos fiscais, viabilizando o seu acompanhamento diante das metas pré-estabelecidas.

A absoluta repulsa aos incentivos fiscais não é saudável, mostrando-se antes como negação simplista e imatura. Não se deve repudiar institutos jurídicos em razão do desvirtuamento em seu uso, os vícios é que devem ser afastados e os agentes criminosos punidos. A instituição de tratamento desigual não é necessariamente inconstitucional, determinando-se por vezes como caminho legítimo e hábil a atender os preceitos da Constituição.

Desta forma, será legítimo o incentivo fiscal que, além de atender a mera legalidade formal, encontre respaldo finalístico dos desígnios constitucionais, constituindo-se como instrumento de promoção de objetivos relevantes à coletividade. De outra sorte, será ilegítimo

e, assim, referido como “odioso”, o incentivo destinado a privilegiar pessoas ou situações específicas, sem encontrar o devido respaldo constitucional.

Sendo assim, o Estado tem a faculdade de se valer dos mecanismos tributários disponíveis para desenvolver a economia e promover a justiça social, reduzindo a repercussão negativa dos ciclos econômicos, desde que guiado pelas diretrizes constitucionais e pela ação fiscal responsável, sob pena de promover o endividamento público e o acirramento das desigualdades regionais entre os entes federativos.

Perceba-se que os incentivos fiscais não produzem apenas os efeitos indutores a que se propõem através do alívio fiscal aos seus beneficiários, geram, também, a redistribuição da carga tributária aos demais contribuintes, que permanecem atingidos pela norma arrecadatória, evidenciando um alto custo sistemático, e, especialmente, impactam na repartição constitucional de receitas tributárias entre os entes federativos, no caso de desonerações fiscais de tributos que tenham o produto de sua arrecadação partilhado.

A repercussão na repartição de receitas será objeto de aprofundamento neste estudo, buscando-se avaliar os caminhos possíveis para se compatibilizar o máximo exercício da competência tributária, constitucionalmente conferida aos entes federativos, com os parâmetros do federalismo fiscal.

Os incentivos fiscais se inter-relacionam com o federalismo fiscal em razão dos impactos financeiros produzidos pelas desonerações tributárias, especialmente em face daquelas relacionadas a tributos de arrecadação compartilhada, haja vista que seus reflexos ultrapassam a esfera orçamentária do ente concedente, dotado da respectiva competência tributária, chegando a atingir (e potencialmente comprometer) a autonomia financeira dos entes federativos recebedores de repasses constitucionais.

Neste trabalho, realizou-se um corte metodológico em face dos incentivos fiscais concedidos pela União, materializados através de tributos de arrecadação constitucionalmente compartilhada, em especial, aqueles destinados aos Fundos de Participação Estadual e Municipal, principais meios de transferência intergovernamental.

Sob esta dimensão, busca-se aprofundar o estudo da legislação e dos dados pertinentes à matéria, sem se divagar por aspectos e informações dispersivas.

Os Fundos de Participação são importantes mecanismos para a manutenção do pacto federativo e equalização das disparidades regionais, contribuindo de forma relevante para a autonomia financeira dos governos subnacionais ao se somarem às receitas provenientes das suas respectivas competências tributárias próprias.

Não há como se fechar os olhos aos efeitos produzidos pela desoneração de tributos sujeitos à repartição constitucional de receitas. A ausência de limites e transparência na adoção de políticas desoneratórias ofende o viés igualitário pregado pela noção de federalismo fiscal.

Nesse sentido, os mecanismos de transparência e controle se apresentam como instrumentos essenciais ao equilíbrio orçamentário e, especialmente, à manutenção do próprio pacto federativo, haja vista a grande repercussão promovida pelas crescentes renúncias fiscais realizadas através da concessão de incentivos fiscais, aos quais, porém, não é dispensada a devida atenção fiscalizatória.

Diante deste cenário, busca-se analisar os critérios necessários para que os entes federativos consigam exercer legitimamente a face desoneratória de sua competência tributária, através da concessão de incentivos fiscais.

Os meios de controle e fiscalização dos incentivos fiscais serão determinantes à tutela do equilíbrio federativo, pois, em última instância, resguardam a divisão dos recursos do Estado, especialmente em face da repartição intergovernamental, reforçando as bases do federalismo fiscal e, assim, amenizando a brecha vertical (*vertical gap*) criada em razão das distorções verificadas entre a distribuição de receitas e gastos públicos entre os entes federativos.

A metodologia empregada neste trabalho envolve pesquisa bibliográfica e documental, utilizando-se de diversos estudos referentes aos incentivos fiscais e ao federalismo fiscal, nacional e estrangeiro, sem se buscar, porém, uma análise profunda de direito comparado.

De grande relevância foram os dados e informações públicas, levantados através de pesquisa em várias instituições estatais, notadamente a Receita Federal do Brasil (RFB), Tribunal de Contas da União (TCU) e Senado Federal (SF), os quais permitiram o delineamento do atual quadro fiscal no Brasil diante das renúncias de receitas oriundas da concessão de medidas exoneratórias tributárias federais e a verificação do reflexo destas nos Fundos de Participação.

Por outro lado, o caráter econômico que repousa sobre o tema dos incentivos fiscais também não foi deixado à margem, trazendo-se a Análise Econômica do Direito enquanto importante substrato para a realização de seu planejamento e da verificação dos seus efeitos. Por fim, quanto à transparência e ao controle, foi feito um específico levantamento jurisprudencial e de dados, tomando-se por base a legislação nacional sobre o tema, relevantes precedentes do Supremo Tribunal Federal (STF) e processos fiscalizatórios realizados pelo TCU.

O método de abordagem que se segue é o hipotético-dedutivo, reconhecendo-se os fatos, identificando-se o problema e construindo-se uma solução possível e passível de comprovação.

Desta sorte, o presente trabalho volta-se ao estudo da estreita relação existente entre o federalismo fiscal e os incentivos fiscais, vislumbrando-se a compatibilidade entre estes, nos termos eleitos pela ordem constitucional.

2 TRIBUTO COMO PRINCIPAL SUPORTE FINANCEIRO DO ESTADO

2.1 Estado Fiscal

O anterior Estado Patrimonial, guiado pelo absolutismo político, pelo patrimonialismo financeiro, sustentado pelo patrimônio ou propriedade do soberano (Fazenda do Príncipe), e pelo desempenho de sua própria atividade comercial e industrial (TORRES, 1991, p. 51-52), cedeu espaço às pressões liberais exercidas pelos ideais burgueses, voltados especialmente aos interesses individuais de liberdade e propriedade privada.

Com a Revolução Francesa de 1789, foi consagrado o Estado de Direito, a legitimidade republicana, a monarquia constitucional, o regime representativo, as liberdades públicas e os direitos individuais, dando-se destaque ao indivíduo enquanto pessoa humana (BONAVIDES, 1972, p. 212).

O foco do sistema liberal estava voltado sobre o homem, enquanto indivíduo livre para realizar sua iniciativa, sem as limitações impostas pelo Estado, Igreja ou outras instituições capazes de determinar um caminho a seguir, sendo-lhe, pois, atribuída grande confiança, passando-se a cultivar a liberdade do indivíduo e, conseqüentemente, a racionalidade, definida enquanto a capacidade de escolhas através de uma visão científica ou, ao menos, baseada em uma análise metódica e objetiva dos fatos, afastando-se das crenças religiosas ou determinações impostas pela tradição (FARIA, 2009, p. 41).

As mudanças promovidas pelo espírito liberal foram inúmeras, mas devem ser pontuadas algumas. O contrato passou a ser considerado o alicerce jurídico da sociedade, afastando-se a noção de *status* (estamento) que anteriormente assegurava a manutenção de privilégios, associados à ideia de direitos provindos da posse da terra (*jus naturale*) e do poder religioso (*jus divinum*). Na esfera religiosa, a anterior uniformidade de crença cedeu espaço ao pluralismo de credos, havendo, até mesmo, oportunidade de expressão ao ceticismo. Por sua vez, o controle político exercido pela aristocracia, estabelecida em razão da propriedade de terras, passou a ser compartilhado com homens cuja influência provinha exclusivamente da propriedade de bens móveis (burguesia) (LASKI, 1973, p. 09).

Na economia, o espírito capitalista se sobrepôs especialmente em razão da impossibilidade de as potencialidades de produção permanecerem tolhidas sob as fortes limitações impostas pelo antigo regime. A noção de lucratividade foi repaginada, no sentido de

o bem-estar social estar melhor garantido quando disponibilizada aos indivíduos a mais larga iniciativa de ação possível, ou seja o bem-estar passa a ser reconhecido enquanto consequência de uma ação individualmente controlada, adotando-se uma filosofia de emancipação do indivíduo (LASKI, 1973, p. 20-21).

Porém, sem dúvidas, uma das mais importantes mudanças foi a quebra de paradigma quanto à relação entre Estado e tributo.

Com a implantação do Liberalismo houve a publicização fiscal ou estadualidade fiscal, caracterizada essencialmente pela separação entre Estado e a economia (mercado) e pela consequente sustentação financeira da máquina pública através da arrecadação tributária incidente sobre a economia produtiva privada, especialmente através dos impostos, ou seja, houve a consagração do modelo de Estado Fiscal (NABAIS, 2005, p. 29).

Desta forma, o Estado Fiscal é identificado enquanto aquele que extrai dos impostos seu essencial suporte financeiro, constituindo, assim, tal exação fiscal a principal fonte de receitas para sua manutenção. (NABAIS, 2005, p. 24).

Implanta-se, assim, o novo perfil de receita pública, qual seja, o imposto, tributo não vinculado a uma atividade estatal e com uma destinação universalizante, constituindo receita derivada do patrimônio dos contribuintes e exigida pelo Estado em face do seu poder de império, sendo, neste primeiro momento, guiada pela igualdade formal perante a lei.

O sistema tributário tipicamente liberal se assentava sob a ideia de justiça formal, fixando-se, pois, a noção de justiça baseada na garantia de um tratamento guiado pela igualdade perante a lei (formal), não sendo, como se percebe, vislumbrada a função redistributiva na seara fiscal (CATARINO, 1999, p. 176).

Desta forma, naturalmente, com a sensível redução dos ingressos provenientes da exploração do patrimônio e da atividade produtiva do Estado, pois, a economia passou a ser reconhecida como o ambiente natural ao setor privado, guiado por valores e finalidade próprias, como a livre iniciativa, concorrência e lucratividade, a máquina pública passou a encontrar seu suporte financeiro nos tributos.

No Brasil, o Estado Fiscal foi implantado com a Constituição de 1824 que passou a determinar como competência do Poder Legislativo a fixação anual das despesas públicas e a repartição da contribuição direta (art. 15 item 10)¹, além de reconhecer juridicamente a

¹ Art. 15. E' da attribuição da Assembléa Geral:

[...]

X. Fixar annualmente as despesas publicas, e repartir a contribuição directa.

distinção entre a Fazenda do Imperador e a Fazenda Nacional, conforme os arts. 115² e 170³, respectivamente (TORRES, 1991, p. 99).

Neste passo, o Estado passa a ter critérios próprios e autônomos de atuação, diversos daqueles verificados na esfera econômica, comuns à iniciativa privada, uma vez que, enquanto o Estado se pauta pelo interesse geral e pela realização da justiça, a economia, por sua vez, orienta-se pelo critério do lucro, tido como a relação positiva entre benefícios e custos (NABAIS, 1998, p. 196).

A atividade econômica é deixada ao crivo das forças sociais, garantindo-se a participação do Estado em face do êxito deste exercício, razão pela qual os impostos são considerados também como uma garantia de liberdade de empresa e profissão (livre iniciativa) e não apenas enquanto uma carga vazia a ser suportada pela sociedade (ESTEVAN, 2002, p. 39).

Esta primeira fase do Estado Fiscal é denominada de Estado Fiscal Mínimo, tendo em vista as restrições à atuação do Estado no mercado, haja vista a forte desconfiança que existia em razão das ainda recentes lembranças autoritárias do Estado Patrimonialista e, por outro lado, da certeza liberal de que o mercado seria capaz de se autorregular naturalmente, orientando as práticas comerciais e industriais, dispensando-se, pois, a intervenção pública nesta seara (BOMFIM, 2016, p. 19).

O Estado Fiscal Mínimo é guiado pela neutralidade econômica e social, no sentido de não competir ao poder público interferir nas relações econômicas e sociais, ainda que para equalizá-las sob os fundamentos de manutenção de mercado ou de padrões mínimos de justiça social, restringindo sua atuação apenas àquela essencial à garantia da liberdade e propriedade privada, razão pela qual a tributação se limitava àquela mínima e indispensável à manutenção da máquina pública sob este reduzido formato.

Assim, o Estado Fiscal adotou, inicialmente, uma postura minimalista, em razão da influência liberal, caracterizando-se o Estado abstencionista com tributação limitada apenas àquela essencial à sua enxuta manutenção, destinada restritivamente a resguardar a segurança

² Art. 115. Os Palacios, e Terrenos Nacionaes, possuidos actualmente pelo Senhor D. Pedro I, ficarão sempre pertencendo a Seus Successores; e a Nação cuidará nas aquisições, e construcções, que julgar convenientes para a decencia, e recreio do Imperador, e sua Familia.

³ Art. 170. A Receita, e despeza da Fazenda Nacional será encarregada a um Tribunal, debaixo de nome de "Thesouro Nacional" aonde em diversas Estações, devidamente estabelecidas por Lei, se regulará a sua administração, arrecadação e contabilidade, em reciproca correspondencia com as Thesourarias, e Autoridades das Provincias do Imperio.

individual do cidadão na esfera de liberdade e propriedade privada, ou seja, os direitos fundamentais negativos (CATARINO, 1999, p. 199).

Nada obstante a postura abstencionista (não interventiva) do Estado exigida pelos padrões liberais, em prol da ampla liberdade de ação dos indivíduos, não há óbice para se reconhecer que o imposto já constituía, neste momento, receita típica do Estado, conferindo-se ampla relevância ao tributo diante da redução do patrimônio público, acompanhada pelo aumento da importância da riqueza mobiliária no conjunto do rendimento nacional e da generalização do imposto enquanto dever de cidadania, porém, despidido do papel redistributivo (CATARINO, 1999, p. 176).

Nessa toada, Ricardo Lobo Torres (A idéia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal, 1991, p. 138-139) registra que a noção de tributo, enquanto preço da liberdade, foi muito aprofundada no Estado Liberal, passando a ser demonstrada a feição libertadora do tributo, que passou a corresponder à consequência do exercício da liberdade, ou seja, o tributo é tido como o preço da autolimitação desta liberdade, sendo estimulados a riqueza e o trabalho e aceitando-se o lucro, os juros e o consumo de luxo. Ressalte-se que a noção de riqueza é alterada conforme a evolução do Estado Patrimonial ao Estado Fiscal. No primeiro, apenas o rei e a Igreja eram ricos, e, ao se chegar no Estado Fiscal, sob os ideais liberais, a importância da riqueza se vincula à riqueza das nações, ou seja, naquela riqueza titularizada pela sociedade, capaz de suportar a exação fiscal do Estado, conforme noção desenvolvida pelo expoente Adam Smith, em sua obra “A Riqueza das Nações”.

No Estado Liberal de Direito, ideologicamente pautado na manutenção do *status quo* e avesso às mudanças, enxergava-se em qualquer ação política transformadora, que ultrapassasse aquela necessária à proteção da segurança individual do cidadão, como não compreendida no espectro da legalidade, adotando-se a ideia de que ao Estado compete apenas garantir a segurança daqueles que possuem bens e propriedade, sendo todo o mais deixado a cargo dos próprios indivíduos (LASKI, 1973, p. 139).

O liberalismo econômico pregava as virtudes de um mercado natural autorregulado, , seguindo a concepção de Estado mínimo em resistência aos males promovidos pela intervenção estatal, em favor da proteção dos direitos dos indivíduos e contra o uso arbitrário do poder pelos governantes.

Assim, o mercado natural (autorregulado) se caracterizava pela ampla abstenção do Estado em regular a economia, legitimando-se sua intervenção apenas para resguardar a segurança individual do cidadão.

O ideal de um mercado autorregulado, imune a interferências estatais de qualquer gênero, retirou do direito os institutos de caráter econômico, reduzindo o tratamento dos contratos e da propriedade à sua defesa no âmbito do direito privado. Assim, o tratamento dos contratos e da propriedade não se dava enquanto institutos econômicos, mas, apenas, jurídicos, pois pautados em um novo padrão de sociedade guiada por sua própria ordem natural. Portanto, categorias econômicas como “empresário”, “empregado”, “concorrência” e “trabalho” não eram conhecidas (MORAES, 2014, p. 272)

Se, por um lado, a concepção de lei geral e abstrata capaz de garantir a igualdade (estritamente) formal somada ao abstencionismo estatal econômico permitiu a instalação de um mercado totalmente livre à negociação privada, preponderando a vontade dos particulares envolvidos, permitindo-se, assim, a realização de qualquer atividade/contrato potencialmente lucrativa, ou seja, admitindo-se o voluntarismo contratual, por outro, o mercado se viu permeado por mão-de-obra barata, subestimando-se o trabalhador, deixando-se valores essenciais à margem dos contratos de trabalho (GRAU, 2007, p. 95-96).

Ademais, apesar de aparentemente esquecidas, as falhas do sistema econômico ocorriam, como se observa a partir das relações de classe no liberalismo, as quais obstavam a manutenção de um ritmo paralelo entre o poder distributivo e o poder produtivo, pois as forças de produção estavam em contradição com as relações de produção (LASKI, 1973, p. 176).

Portanto, não se mostrou concretizável a promessa de que a postura abstencionista do Estado e a igualdade estritamente formal seriam suficientes à garantia do equilíbrio no mercado e nas relações entre os contratantes privados. Em verdade, a legalidade estrita, pautada pela igualdade perante a lei (meramente formal), e o mercado natural, regido exclusivamente pela vontade das partes, não foram suficientes à manutenção de um mercado saudável e de uma sociedade justa e igualitária.

O liberalismo, pautado pela tendência de enxergar os pobres como homens que fracassaram por culpa própria, revela uma evidente incapacidade de perceber que as grandes posses significam não apenas poder sobre as coisas, mas também, poder sobre as pessoas, da mesma forma que demonstra desinteresse diante das graves consequências verificadas em face da despersonalização da indústria, ou seja, da transformação do trabalhador em “mão-de-obra” (LASKI, 1973, p. 186).

Assim, em verdade, o Estado Liberal se mostrou bastante proveitoso ao individualismo da burguês, haja vista que tinha como valor principal o ideal de liberdade e propriedade,

concretizado através da plena liberdade contratual dos indivíduos, da liberdade de propriedade, de comércio e de indústria, garantindo, pois, a manutenção do *status quo*.

Ou seja, a burguesia, detentora do domínio quase total dos bens de produção e das riquezas em geral, exercia suas prerrogativas de liberdade e propriedade, sob a luz do ideário liberal, mas, por outro lado, ao proletariado restava apenas o mínimo necessário para sua subsistência (LASKI, 1973, p. 171-172).

O liberalismo não foi capaz de solucionar o problema de nível econômico da grande camada de proletários, entrando em crise, permitindo que o Estado Social fosse implantado como fruto de sua superação ideológica (BONAVIDES, 1972, p. 211).

Harold J. Laski (O liberalismo europeu, 1973, p. 141) sintetiza esta noção ao concluir que apesar de o liberalismo econômico ter rompido “os grilhões da servidão da classe média ao Estado”, a sua aceitação teve como consequência a amarração destes mesmos grilhões nos trabalhadores, que os haviam ajudado a conquistar a liberdade.

Diante deste cenário de inércia estatal diante da extrema desigualdade social, a Revolução ocorrida na Rússia em 1917 operou fortes influências em razão da implantação de um sistema econômico estatizante, opondo-se ao regime liberal e embasando ainda mais a doutrina defensora do papel ativo do Estado na seara econômica (CAVALCANTI, 1997, p. 67).

Perceba-se que a Primeira Guerra Mundial exigiu de maneira repentina um forte planejamento da economia, requerendo a mobilização de mão-de-obra e a monopolização das funções do Estado pelo conflito armado (COMPARATO, 2014, p. 74-75).

A economia de guerra cobrou do Estado a utilização de todos os mecanismos jurídicos viáveis para dirigir a economia de forma hábil a atender as suas necessidades bélicas, haja vista que o sucesso dos países combatentes dependia em grande parte da produção de aço, das usinas e outros fatores de produção, os quais necessitavam ser dirigidos ao objetivo estabelecido pelo Estado, circunstância que deu voz ao poder do trabalhismo organizado (MORAES, 2014, p. 275).

Evidencia-se que, em menos de três séculos houve profundas mudanças políticas e sociais na Europa, tão substanciais que propagaram seus ideais por todo o mundo ocidental, apresentando inaugurais conceitos de paz e liberdade. Nesse sentido, pode-se fazer o seguinte paralelo: a Revolução Francesa do século XVIII está para o Estado Liberal, assim como, a Revolução Russa do século XX está para o Estado Social (BONAVIDES, 1972, p. 207-209).

Para evitar qualquer dúvida, deve-se alertar quanto à distinção entre os conceitos de Estado Fiscal e Estado Liberal, os quais não se confundem. Explica-se. O conceito de Estado

Fiscal se refere a uma classificação desenvolvida em face do padrão adotado para sustentação financeira do Estado.

Desta forma, este padrão (Estado Fiscal) pode ser verificado tanto no Estado Liberal, quando se denomina por Estado Fiscal Liberal (Estado Fiscal Mínimo), pautado pela neutralidade econômica e social, quanto no Estado Social, quando pode ser referido como Estado Fiscal Social, caracterizado por seu caráter intervencionista na economia e conformador na esfera social (NABAIS, 2005, p. 28).

A implantação do modelo de Estado interventor surgiu na segunda metade do século passado, originariamente com as constituições programáticas do México, em 1917, e, logo em seguida, em 1919, na da Alemanha (Constituição Weimar). Nacionalmente, esta tendência adentrou através da Constituição de 1934 (CAVALCANTI, 1997, p. 67).

A intervenção do Estado surge como caminho à saída da profunda crise de 1929, capitaneada pelo *New Deal*, programa norte-americano de reconstrução econômica dos Estados Unidos, realizado pelo presidente Roosevelt e guiado essencialmente pelo aumento substancial das despesas com obras, reflorestamento, dentre outros diversos serviços públicos. A base teórica responsável por revolucionar o período foi desenvolvida por John Maynard Keynes, surgida em 1936, ano em que se deu a publicação da sua mais importante obra e talvez o mais influente ensaio econômico do século XX (NÓBREGA, 2011, p. 697-698).

John Maynard Keynes defendia o Estado interventor, sendo um expoente do pensamento econômico contemporâneo em prol da atuação do Estado na economia, por entendê-la como essencial à manutenção do mercado e ao aperfeiçoamento do capitalismo, conforme sua obra *The General Theory of Employment, Interest, and Money* (KEYNES, 1936). Por esta razão, este período, no qual se reconheceu grande relevância às políticas de redistribuição e à administração discricionária das variáveis macroeconômicas, foi denominado de “Estado do bem-estar”, “Estado keynesiano” ou “Estado keynesiano do bem-estar” (MAJONE, 1999, p. 4).

O Estado passa a ser entendido como entidade determinante para que seja atingido o bem comum, devendo para alcançar seus fins utilizar-se tanto de sanções negativas como de sanções positivas, ao disseminar estímulos à prática de atos socialmente desejáveis ou à abstenção daqueles tidos como indesejados, instrumentalizados através de normas indutoras, conforme o delineamento do interesse público.

Toda esta ebulição política e econômica ensejou a mudança da noção de Estado de Direito, abandonando-se as bases eminentemente formais e garantísticas liberais para adotar-se

fundamentos materiais e conformadores através da implantação do Estado Social de Direito (FARIA, 2009, p. 44).

A imposição de normas de ordem pública e a limitação do voluntarismo contratual em face do interesse público, foi exigido para que houvesse o equilíbrio do mercado e sua manutenção, resguardando-se, nada obstante, o brio da livre iniciativa e da ampla concorrência através da igualdade material (substancial) à luz da justiça social.

Assim, diante desta nova realidade, o Estado Social passa a ser considerado como entidade responsável pela condução do mercado e da sociedade. Os direitos sociais passaram a ser exigidos enquanto prestações positivas do Estado, impondo-se, pois, ao Poder Público obrigações bem mais custosas do que aquelas exigidas em face do Estado Liberal, eminentemente abstencionista e responsável apenas por garantir os direitos negativos, em proteção da liberdade e propriedade privada.

Consequentemente, foi conferido um novo viés à noção de tributo enquanto “preço da liberdade”, passando este a ser considerado como o preço arcado pela sociedade para que o Estado, reduzindo as desigualdades, promova a liberdade das camadas menos favorecidas (SCHOUERI, 2018, p. 28).

Neste momento, caracteriza-se a segunda fase do Estado Fiscal, qual seja, o Estado Fiscal Social, ao qual, diante da relevante ampliação do seu papel garantidor, enquanto responsável pela funcionalidade da economia e da sociedade, foi legitimado o alargamento da tributação, assim como, uma forte intervenção direta no domínio econômico, enquanto agente produtor.

O momento Pós-Guerra confrontou o Estado dotado de feição negativa perante as dificuldades para a reconstrução de grande parte das nações industrializadas, fazendo com que o Poder Público fosse encarado como sujeito ativo no desenvolvimento social, cultural e econômico da sociedade, no sentido de promover a distribuição de riqueza e oportunizar o gozo de direitos e liberdades civis aos cidadãos, ou seja, exigiu-se a mudança de postura do Estado, para que este passasse a empreender políticas de ações afirmativas, ou seja, para que adotasse o padrão de Estado Social (MÉLO, 2008, p. 25-26).

A descaracterização do Estado Liberal se deu especialmente em face da atuação do Estado em setores antes reservados exclusivamente à iniciativa privada, atuação esta focada em dois aspectos principais, quais sejam, liberdade contratual e propriedade dos meios de produção (FARIA, 2009, p. 44).

Ao revés do preceituado pelo Estado Liberal, no Estado de caráter social, a legalidade se subjaz à igualdade material, no sentido de ser autorizada a atuação estatal voltada à realização de transformações sociais, modificando-se o *status quo* dos cidadãos quando necessário (MORAES, 2014, p. 279), ou seja, busca-se superar as desigualdades sociais para que sejam garantidas a dignidade e a justiça social.

O próprio texto constitucional passa a dirigir os termos da lei, retirando ampla discricionariedade anteriormente outorgada ao legislador. As diretrizes do interesse público passam a estar previstas na Constituição, vinculando-se, pois, tanto o legislador ordinário quanto a Administração à sua concretização, razão pela qual esta espécie de Carta é denominada de constituição diretiva ou programática, haja vista ir além do mero estabelecimento do estatuto de poder, padrão seguido pelas constituições orgânicas ou estatutárias (GRAU, 2007, p. 77).

No aspecto econômico, a ação sistemática do Estado deu ensejo a uma transformação paralela das técnicas e instituições do ordenamento jurídico, retirando-se o direito privado patrimonial, especialmente direito comercial, do centro de gravidade das normas jurídicas de cunho econômico, as quais passaram a gravitar em torno do inaugural Direito Econômico, constituído por normas de ação estatal veiculadas em face das estruturas do sistema econômico e guiado pelas novas técnicas jurídicas voltadas à concretização da política econômica do Estado Contemporâneo (COMPARATO, 2014, p. 81).

Nesse sentido, reconhece-se que na Constituição Econômica são estabelecidos os direitos que legitimam a atuação dos sujeitos econômicos privados na economia, prevendo seus conteúdos, limites e eventuais responsabilidades que lhes são imputadas em razão do exercício da atividade econômica, além da delimitação e orientação quanto à intervenção do Estado nesta seara.

Assim, o Direito Econômico de um estado fiscal não se sobrepõe, mas, antes, intercepta obliquamente os demais ramos do direito, no sentido de os adequar em seus objetivos e finalidades para alcançar a realização de objetivos de conformação social através da intervenção do estado na economia (NABAIS, 1998, p. 654).

Registra-se que tanto as constituições diretivas ou programáticas quanto as constituições orgânicas ou estatutárias podem dispor sobre normas econômicas. Sucede que, enquanto nas constituições estatutárias estas disposições se limitam a descrever a ordem econômica praticada no mundo real, definindo-se a propriedade dos meios de produção, os agentes econômicos, o trabalho, além da coordenação da economia e a organização do capital, através das constituições econômicas diretivas são estabelecidas novas ordens econômicas, haja

vista que as políticas públicas nesta seara passam a refletir meios coerentes para se realizar os objetivos nela enunciados (GRAU, 2007, p. 78).

Evidencia-se, assim, que houve uma guinada na natureza da ordem econômica enquanto parte integrante da ordem jurídica liberal para a social. Enquanto na primeira se encontrava uma ordem econômica “recebida”, haja vista se constituir de acordo com aquela faticamente praticada no mundo real (mundo do ser) e em face da qual se dispensaria quaisquer reparos (pensamento liberal), na segunda, passa-se a instrumentalizar a implementação de políticas públicas, visando o aprimoramento e manutenção da ordem econômica (mundo do dever ser), ou seja, a ordem econômica do Estado Social traz em seu bojo o caráter transformador e programático (GRAU, 2007, p. 74).

Sucede que a excessiva dilatação do Estado Social não se mostrou sustentável, sendo necessária a sua retração para que se chegasse a um ponto médio entre o abstencionismo excessivo do Estado Liberal, o qual não intervinha nem mesmo diante de graves distorções no meio econômico e social, e a insustentável hipertrofia do Estado Social, caracterizado pela intensa atuação positiva do Estado voltada à sua atuação direta na economia, à redistribuição de renda e à redução das desigualdades socioeconômicas.

Diante desta realidade estatal, extremamente interventiva, emanou a noção de falha de Governo, identificada pelos teóricos da escolha pública (*public choice*) sob vários aspectos, constatando-se o fracasso do Estado positivo diante do insucesso das políticas de nacionalização, como se percebeu em vários países através da crítica às empresas estatais que nem conseguiram atingir nem seus objetivos sociais e nem seus objetivos econômicos, especialmente em razão da ausência de responsabilização e do risco de captura por políticos e sindicatos (MAJONE, 1999, p. 4).

A Teoria da Escolha Pública (TEP) ou *Public Choice* consistente no estudo dos processos de decisão política em uma democracia, lançando mão de instrumentos da economia, em especial, dos conceitos de comportamento racional e auto interesse. A TEP pode, assim, ser identificada como método baseado em princípios econômicos e aplicado aos objetos da Ciência Política, através do qual se verificam a existência de falhas na ação do Governo, assim como se encontram no funcionamento do mercado. Assim, os políticos e burocratas são tidos como atores racionais e também guiados por interesses próprios (no caso dos políticos, pelo ingresso e/ou manutenção no poder), razão pela qual suas escolhas, muitas vezes, levam ao fracasso das políticas públicas (BORSANI, 2004, p. 104).

A retração do Estado Social se deveu tanto a fatores exógenos, como a pressão para abertura do mercado nacional e a globalização, quanto por fatores endógenos, como a exaustão financeira do Estado e a necessidade de controle das finanças estatais, sobretudo diante da ineficiência do gasto público (CAVALCANTI, 1999, p. 5-6), razão pela qual foi editada nacionalmente a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF), inspirada no *Budge Enforcement Act* americano (1990) e no *Fiscal Responsibility Act* neozeolândes (1994) (SEIXAS, 2017, p. 26).

Assim, diante destas pressões interna e externa, o Estado reduziu significativamente sua atuação enquanto sujeito produtor no mercado, limitando a sua atuação na esfera econômica à fiscalização e a uma regulação preponderantemente indireta, através da atividade indutora, pautada especialmente pelos Princípios Constitucionais da Ordem Econômica.

Pode-se considerar que foi após a queda da União Soviética (URSS), o modelo Britânico Thatcher, a consolidação das comunidades econômicas e a formação da Organização Mundial de Comércio, que houve, novamente, o distanciamento do Estado da atividade econômica direta, ou seja, enquanto sujeito produtor, postura esta acompanhada pelas noções básicas de competitividade, privatização, globalização e liberdade de mercado, nacional e, especialmente, internacional, despida de medidas protecionistas. (CAVALCANTI, 1997, p. 68).

O Estado passa a abdicar das atividades de cunho econômico-social que possam ser desenvolvidas satisfatoriamente pelos particulares, retirando-se, assim, de forma gradual ou acelerada, dos setores próprios à iniciativa privada, fomentando-se a expansão da participação dos particulares na economia, com a abolição de monopólios e a gradativa desregulação legal das atividades econômicas (NOBRE JÚNIOR, 2001, p. 143).

Evidencia-se que o Estado, apesar de desenvolver em certa medida a intervenção na economia, estará pautado no Princípio da Subsidiariedade ou Supletividade do Estado no domínio econômico, ou seja, apenas atuará nesta esfera excepcionalmente (GIANNETTI, 2011, p. 171).

Desta forma, chega-se ao atual Estado Democrático de Direito, o qual não se reduz a uma mera junção formal dos conceitos de Estado Democrático e Estado de Direito, constituindo, em verdade, um novo conceito de Estado que, apesar de pautado em elementos componentes destes dois outros modelos, destes se difere por incorporar o componente revolucionário de transformação do *status quo* (SILVA, 1999, p. 123) .

Perceba-se que, no Brasil, apesar de o ordenamento constitucional não ter consagrado explicitamente uma cláusula de transformação, esta é reconhecida em face de seu conjunto, haja vista que a Constituição, sob seu enfoque global, guia-se em direção à mudança social com base nesta ação transformadora, a qual, em última análise, confere legitimidade à Constituição perante a sociedade.

O Estado Democrático de Direito surge como fruto da evolução do Estado Liberal ao Estado Social, razão pela qual nele podem ser encontrados componentes característicos de ambos os modelos, que passaram a integrar o conceito de Estado, mas, em contrapartida, outros restaram eliminados, não sendo por ele incorporados. Assim, não se deve compreender o conceito de Estado Democrático de Direito sob uma perspectiva reducionista, ou seja, como uma mera soma de partes de outros modelos já existentes, pois cada modelo de Estado possui suas nuances próprias que lhes dão peculiar identidade (MORAES, 2014, p. 277).

Se por um lado o Estado de Direito estabelece como dogma restrições e proibições à atuação estatal como forma de se garantir a liberdade dos indivíduos, por outro, o Estado Social tem em sua essência o papel político ativo enquanto concretizador de funções distributivas.

Desta forma, o grande desafio imposto ao Estado Democrático de Direito é realizar as funções sociais, sem permitir que estas se transformem em funções de dominação, ou seja, que haja sua distorção como instrumento de poder. Desta forma, o Estado deve considerar os parâmetros estabelecidos pela constituição quando da definição de suas estratégias de justiça política, pois, desta forma, alcançará a promoção das funções distributivas ao mesmo tempo em que limita suas possibilidades de poder pelos cânones do Estado de Direito e da democracia. Em síntese, a democracia social com sentido de concreção legitima a CRFB/88, trazendo em seu bojo, ao mesmo tempo, “uma promessa e uma esperança: a promessa de uma sociedade socialmente justa, a esperança de sua realização” (FERRAZ JUNIOR, DINIZ e GEORGAKILAS, 1989, p. 55-58).

Desta forma, o principal ponto identificador do Estado Democrático de Direito é sua vocação para superar a atual tensão verificada no Estado contemporâneo, em face dos extremos de se preservar a todo o custo a liberdade dos indivíduos ou de se alargar desproporcionalmente o Estado, promovendo uma excessiva concentração de poderes, para realização da distribuição de vastas prestações materiais consideradas necessárias à vida digna do indivíduo (MORAES, 2014, p. 278)

Perceba-se que a feição social está profundamente enraizada na CRFB/88, como facilmente se percebe a partir da análise de seus fundamentos e objetivos, dispostos nos arts. 1º

e 3º, especialmente em face da eleição da dignidade da pessoa humana, cidadania e dos valores sociais do trabalho, enquanto seus fundamentos, e da constituição de uma sociedade livre, justa e solidária, garantia do desenvolvimento nacional, erradicação da pobreza e marginalização, redução das desigualdades sociais e regionais e promoção do bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação, enquanto seus objetivos.

Ademais, o art. 6º da Carta Magna ainda especifica como direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados.

Assim, nada obstante guiado por uma economia capitalista, o Estado ainda mantém um forte caráter social, buscando atender às prestações atinentes à assistência à saúde e social, medidas esta que justificam a imposição de alguns tributos como a COFINS, contribuição destinada a financiar a seguridade social, incidente em praticamente todas as etapas da cadeia de consumo e com arrecadação relevante, representando aproximadamente 18% da receitas federais em 2012 (MARTINS e DUTRA, 2013, p. 55).

Na década de 1990, houve uma forte tendência liberal, promovendo-se alterações legislativas que liberalizaram a economia nacional e efetivaram a desestatização. No plano constitucional, as emendas 06/1995 e 07/1995 abriram a economia para o capital estrangeiro, e as Emendas Constitucionais 05/1995, 08/1995 e 9/1995 atenuaram os monopólios estatais, sendo instituído, nesse mesmo período, o Programa Nacional de Desestatização (PND), através da Lei nº 8.031/1990 (CAVALCANTI, 1999), substituída posteriormente pela Lei 9.491/1997.

A privatização, nada obstante toda a complexidade que comporta, sempre tem como ponto de partida a retração do Estado enquanto agente produtor de mercado. Contudo, os objetivos fundamentais do Programa Nacional de Desestatização, em alguns casos, não são o mote das privatizações ou desestatizações, tendo em vistas que por vezes estas são concretizadas em função de óbices econômicos, impostos pela exaustão financeira do Estado que se vê desprovido de recursos suficientes para manter os investimentos e benefícios às suas próprias empresas (CAVALCANTI, 1997, p. 72-73).

Assim, a atuação do Poder Público enquanto garantidor dos direitos prestacionais foi reduzida, assim como também foi restringida sua intervenção direta na economia, passando a predominar uma intervenção indireta e com caráter excepcional.

Diante da breve evolução apresentada, percebe-se que o tributo perpassa da realidade estritamente jurídica (enquanto elemento instrumental necessário ao exercício do poder), a qual

lhe é essencial, projetando-se sobre as realidades econômica e política com grande intensidade, constituindo-se, pois, a partir de um plexo de realidades que se misturam e se coordenam para que o respeito à estruturação e organização da coletividade possam ser atingidos (CATARINO, 1999, p. 196-197).

No Estado Fiscal, enquanto Estado de Direito, veda-se a concessão de privilégios odiosos em favor de classes ou estamentos, ou seja, não é permitido fazer ou deixar de fazer algo diverso daquilo determinado pelo ordenamento jurídico em razão de discriminações pessoais, como bem determinado desde o item 16 do art. 179 da Constituição de 1824, no sentido de que: “Ficam abolidos todos os Privilegios, que não forem essencial, e inteiramente ligados aos Cargos, por utilidade publica”.

Deve-se ressaltar, porém, que, no Brasil, nada obstante a implantação do Estado Fiscal em 1824, algumas marcas do patrimonialismo ainda permaneceram arraigadas durante bastante tempo. Apenas com a CRFB/88 foram extintos privilégios fiscais estabelecidos de acordo com a classe do contribuinte, p.e., magistrados, militares e deputados (TORRES, 1991, p. 99) e, ainda hoje, se verificam a existência de concessão de benefícios econômicos e fiscais tendenciosos e inadequados aos padrões do Estado Democrático de Direito, como, p.e., se investiga em face do Decreto nº 9.048/2017, mais conhecido como o Decreto dos Portos, regulamento editado pelo atual Presidente Michael Temer, em face do qual pesam fortes suspeitas de beneficiamento ilegal de empresas do setor portuário⁴.

Outro exemplo se tem na Medida Provisória nº 613, responsável por instituir o regime de desoneração fiscal para aquisição de matérias primas no setor químico (Regime Especial da Indústria Química – Reiq), encontrando-se seu projeto de conversão em lei submetido a inquérito aberto pelo STF, Min. Edson Fachin, no âmbito da operação Lava-Jato, pois, conforme delações para a edição da referida MP, a Odebrecht teria desembolsado mais de 7 (sete) milhões de reais de propina a parlamentares.

Diante destes casos, Laura Carvalho (Valsa brasileira: do boom ao caos econômico, 2018, p. 71) pondera que seria questionável a grande extensão e falta de critérios existentes em torno das concessões de medidas desoneratórias, de forma que fica prejudicada a avaliação da importância das decisões adotadas pela equipe econômica do governo frente às pressões e negociações com os vários setores do Congresso e do Executivo.

⁴ O decreto é alvo de suspeitas em duas frentes: no Tribunal de Contas da União (TCU), que analisa sua legalidade, e na Polícia Federal, que investiga a relação entre Temer e empresas do setor. Também são investigados o ex-assessor especial da Presidência José Yunes e o coronel aposentado João Baptista Lima Filho – ambos são amigos próximos do presidente. Disponível em: <https://politica.estadao.com.br/noticias/geral,agu-alertou-para-risco-em-decreto-dos-portos,70002318502>. Acesso em 31 de julho de 2018.

Por outro lado, deve-se ressaltar que é perfeitamente viável a concessão de tratamento diferenciado desde que para correção de desigualdades fundadas em condições objetivas e em fins juridicamente tutelados pelo ordenamento pátrio. Estes “privilégios equalizadores”, conforme denominado por Ricardo Lobo Torres (A idéia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal, 1991, p. 131), não usurpam direitos fundamentais, tendo em vista que sua concessão vem respaldada por ideias de justiça ou em favor do desenvolvimento econômico.

Vale-se registrar que, atualmente o Estado Fiscal é o padrão mais difundido nos estados contemporâneos. Nada obstante, ainda hoje se verificam algumas experiências de Estados não fiscais, como se dá em face dos Estados Socialistas, uma vez que os subsídios financeiros para sua manutenção se originam dos rendimentos da atividade econômica produtiva, na qual tanto os meios de produção como as riquezas provenientes são atribuídos à propriedade do Estado (*productive states*), e, por outro lado, países que, diante dos substanciais ingressos financeiros originados da exploração das riquezas naturais (p.e. petróleo e gás natural) ou em razão da concessão de jogos, como Mônaco e Macau, dispensam a arrecadação tributária enquanto principal fonte de recursos para a manutenção do Estado (NABAIS, 2005, p. 27).

2.2 Dever Fundamental de Pagar Impostos

Considerando-se que o Estado Fiscal pode ser tido como o modelo predominante dentre os Estados contemporâneos, sustentado essencialmente através de recursos aferidos através da arrecadação tributária, especialmente através de impostos, deve-se analisar o fundamento que dá legitimidade à oneração dos cidadãos para atender às demandas financeiras do Estado.

A justificação da exigibilidade pública do imposto reside na necessidade humana de viver em um regime de organização, o que hodiernamente se dá sob a estrutura de um Estado, somada à impossibilidade ou extrema dificuldade de ser outra entidade capaz de suprir de forma organizada as carências coletivas da sociedade e, por fim, a inviabilidade de o Estado alcançar suas principais finalidades a não ser através da imposição coercitiva da arrecadação tributária (CATARINO, 1999, p. 182-183).

Sendo assim, diante desta necessidade de convívio organizado, afastando-se a concepção do homem enquanto indivíduo solitário, ao passo em que se reconhece seu caráter de pessoa solidária, no sentido social, emanam os valores e interesses comunitários, os quais atuam enquanto suporte dos deveres fundamentais (NABAIS, 1998, p. 31).

Pode-se, pois, apontar dois fundamentos aos deveres fundamentais, quais sejam, o lógico e o jurídico. Enquanto o primeiro espelha a soberania baseada na dignidade da pessoa humana, o segundo limita a instituição de deveres fundamentais que não sejam através da próprias previsões constitucionais, pautando-se sua criação sob o aspecto de uma tipicidade fechada (*numerus clausus*), nada obstante esta tipicidade possa ser verificada de forma expressa ou implícita, ensejando a conclusão de que aqueles deveres previstos fora da constituição se enquadram apenas como deveres legais (NABAIS, 2005, p. 16-17).

A CRFB/88 não realizou previsão sistemática dos deveres fundamentais, nem, ao menos, a disposição expressa do elenco destes, nada obstante haja o título “Dos Direitos e Deveres Individuais e Coletivos”, constante do “Capítulo I”, o que leva à conclusão de que, no texto constitucional brasileiro, os deveres fundamentais são encontrados em dispositivos esparsos, de forma assistemática e dispersa pelo texto constitucional, e, por vezes, implícita, como se dá em face do dever fundamental de pagar tributos.

Tomando-se como legítima a origem implícita dos deveres fundamentais, deve-se contrapor o entendimento de Cristina Pauner Chulvi, para a qual haveria um catálogo fechado

destes deveres, de forma que apenas seriam considerados como tais aqueles previstos de forma explícita no texto constitucional (CHULVI, 2001, p. 41).

Todavia, para que seja legitimamente instituído um dever fundamental, apresentam-se como meio hábil tanto sua previsão em dispositivo específico no texto da Constituição, quanto a sua extração através da interpretação sistemática da Constituição, neste caso, através da atividade interpretativa, que, com clareza e objetividade suficientes, demonstre constitucionalmente o fundamento do referido dever fundamental. Do contrário, estar-se-ia indevidamente limitando o papel da hermenêutica constitucional ao se equiparar o texto à norma jurídica (GIANNETTI, 2011, p. 59).

De toda sorte, deve-se atentar que não existem deveres pré-estatais, pois, os deveres fundamentais se restringem àqueles previstos especificamente no texto constitucional, único meio legítimo para sua constituição, seja expressa ou implicitamente, não havendo de se falar, pois, em uma “cláusula de deverosidade social”, ou seja, uma cláusula geral de atribuições de deveres que fosse capaz de autorizar a criação genérica de obrigações que potencialmente poderiam ser reconhecidas enquanto dever fundamental, através de mera lei ordinária, como, segundo indicado por Casalta Nabais (O dever fundamental de pagar impostos, 1998, p. 61-62), alguns reputam ocorrido nas Constituição Italiana e Espanhola (art. 2º e 9º, respectivamente).

Em consonância, Cristina Pauner Chulvi (El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, 2001, p. 40) reconhece que não há deveres fundamentais de forma preexistente ao Estado, pois o reconhecimento daqueles pressupõe sua existência, porém, contrapondo-se quanto à presença de cláusula genérica de deveres na Constituição Espanhola (CE), conclui pela ausência de qualquer disposição neste sentido, seja expressa ou implícita, suscetível a promover a abertura do catálogo de deveres fundamentais, ao revés do que ocorre em face dos direitos fundamentais, aos quais é promovida a referida flexibilização nas seções 1 e 2 do art. 10 da CE.

Assim, Chulvi considera que nem o art. 9.1 da Constituição Espanhola e nem o art. 54 da Constituição Italiana ensejam instituição de uma cláusula genérica de deverosidade social, pois, nada obstante seu caráter genérico e aberto, não respaldam a criação, pela via infraconstitucional, de deveres qualificados como fundamentais, mas apenas se limitam a descrever o *status* de sujeição geral dos cidadãos ao poder do Estado (CHULVI, 2001, p. 40-41).

Voltando-se o foco para o texto constitucional brasileiro, poder-se-ia, eventualmente, ventilar a existência de uma cláusula genérica de deverosidade social nas normas previstas nos arts. 1º e 3º, porém, os referidos artigos se limitam a tratar dos fundamentos e objetivos da República Federativa do Brasil (GIANNETTI, 2011, p. 57).

As referidas prescrições constitucionais não possuem a natureza de uma cláusula genérica de deverosidade social, não sendo, pois, autorizada a criação de deveres fundamentais através de normas infraconstitucionais. Tais normas da Constituição apresentam o elenco dos ideais basilares do Estado brasileiro, ou seja, a base ideológica, social e política sobre a qual se instituiu a República Federativa do Brasil, e os fins a serem buscados por esta, quais sejam, construir uma sociedade livre, justa e solidária, garantia do desenvolvimento nacional, erradicação da pobreza e da marginalização, redução das desigualdades sociais e regionais e a promoção do bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação, objetivos bastante nobres, mas, que encontram ainda grandes barreiras na realidade social e política nacional.

Com o estabelecimento de deveres fundamentais, o indivíduo passa a ser reconhecido, ao mesmo tempo, como um sujeito livre e responsável, estabelecendo-se, assim, uma ordem constitucional que une, necessariamente e de forma simultânea, a liberdade e a responsabilidade, constituindo-se, pois, uma ordem em que a liberdade é limitada pela responsabilidade (NABAIS, 1998, p. 31).

Assim, verifica-se uma dualidade em face do indivíduo, que se por um lado é um sujeito livre, titular de direitos, concomitantemente e de forma indissociada, também é um sujeito responsável, haja vista sua feição solidária enquanto sujeito social, razão pela qual lhes são imputados deveres.

Desta forma, os deveres fundamentais interferem na definição do estatuto constitucional do indivíduo, orientando a definição da posição e extensão ocupadas por seus direitos fundamentais, haja vista que nada obstante constituírem uma categoria constitucional própria, enquanto expressão dos valores e interesses comunitários, também limitam os interesses e valores individuais, materializados através dos direitos fundamentais, já que impõem a estes uma mobilização de liberdade e propriedade em prol da realização do interesse público (NABAIS, 1998, p. 37-38).

Em síntese, conforme terminologia adotada pelo autor português José Casalta Nabais (O dever fundamental de pagar impostos, 1998, p. 64), os deveres fundamentais são “posições jurídicas passivas, autônomas, subjectivas, individuais, universais e permanentes e essenciais”.

Pode-se, pois, concluir que os deveres fundamentais são reconhecidos como situações jurídicas de imposição de comportamentos às pessoas enquanto membros de uma comunidade política, ou seja, deveres estabelecidos sob o enfoque do homem perante o Estado e derivados da própria Constituição, espelhando a responsabilidade comunitária dos indivíduos que a ela se submetem, pautados pela finalidade primordial da existência e manutenção da própria comunidade e do Estado .

A consagração constitucional dos deveres fundamentais é quase tão recente quanto a dos direitos fundamentais. Os deveres fundamentais vieram a obter tratamento constitucional a partir da Constituição Francesa de 1795, que previa em seu texto preliminar uma Declaração de Direitos e Deveres do Cidadão, modelo seguido pela maioria das constituições (CHULVI, 2001, p. 32).

Sucedem que os direitos fundamentais se encontram no centro do constitucionalismo moderno, especialmente após a Segunda Guerra Mundial, quando o regresso à influência liberal levou à conclusão de que a liberdade individual teria prioridade em face da responsabilidade comunitária, fazendo nascer uma visão extremista de que os cidadãos seriam apenas sujeitos de direitos e, por sua vez, o Estado sujeito de deveres, o que atribuiu aos direitos fundamentais muito mais simpatia e popularidade (NABAIS, 2005, p. 12-14).

Consequentemente, houve uma larga proteção aos direitos fundamentais, deixando-se à margem a enumeração e sistematização dos deveres fundamentais, em face dos quais não foi, ao menos, concedido propriamente um regime jurídico constitucional, distanciando-se, pois, bastante as duas realidades jurídicas. (NABAIS, 1998, p. 23).

Assim, nada obstante os deveres fundamentais possuírem natureza autônoma e serem essenciais à manutenção do Estado de Direito, não há como se afastar a predominância dos direitos fundamentais no Estado Democrático de Direito, pois, estes constituem seus pilares em prol da realização da dignidade da pessoa humana, como prescrito pelo art. 3º da CRFB/88, justificando-se, assim, a relação assimétrica destes quando comparados aos deveres fundamentais, nada obstante, a coincidência entre ambos em face de sua fonte normativa, qual seja, a Magna Carta.

Perceba-se que visões extremistas não se compatibilizam com a concepção dos deveres fundamentais enquanto categoria autônoma, não sendo adequada nem a postura liberal do século XIX, que afastava a responsabilidade comunitária do indivíduo para tutelar exclusivamente seus direitos, nem aquela difundida pelo comunitarismo, característica dos regimes totalitários europeus do século XX, que decompunha a liberdade do indivíduo apenas

em uma rede de deveres. Os deveres fundamentais devem ser reconhecidos enquanto categoria autônoma, nada obstante, integrar a matéria dos direitos fundamentais na medida em que polariza todo o estatuto do indivíduo, ao qual se reconhece ao mesmo tempo uma posição ativa (sujeito livre) e passiva (sujeito responsável) (NABAIS, 2005, p. 14).

Os deveres fundamentais, para além de constituírem pressuposto de existência e funcionamento do Estado e de reconhecimento genérico dos direitos fundamentais, atuam, quando singularmente considerados, como esteio específico à proteção à vida, à liberdade e à propriedade dos indivíduos, vez que lhes garante o respaldo jurídico essencial ao seu cumprimento na esfera comunitária (NABAIS, 1998, p. 59).

Assim, pode-se concluir que os deveres fundamentais são exigidos em face dos integrantes da comunidade, consistindo em uma categoria constitucional autônoma que, além de não ser contrária aos direitos fundamentais, vez que, em verdade, os garante, também se mostra essencial à limitação da intervenção do Poder Público na esfera jurídica dos indivíduos. Ademais, sua prescrição constitucional obsta a utilização de uma cláusula geral de deverosidade social, que eventualmente poderia ser utilizada como fundamento para livre instituição deveres qualificados como fundamentais ao bel prazer do Estado.

Voltando-se foco à seara fiscal, o dever fundamental de pagar imposto se destina àqueles cidadãos fiscalmente capazes, sejam pessoas físicas ou jurídicas e até mesmo estrangeiros e apátridas, não constituindo um fim em si mesmo, haja vista não se encerrar enquanto objetivo originário do Estado, tratando-se, em verdade, de meio para a realização de suas tarefas (NABAIS, 1998, p. 186).

Luís Eduardo Schoueri (Direito Tributário, 2018, p. 32) entende que o Estado do século XXI se oporia à teoria do dever fundamental de pagar tributos, desenvolvida por Casalta Nabais, sob a ideia de que a própria sociedade também garantiria o respeito aos direitos fundamentais, em paralelo ao Estado, sob o fundamento de que não se justificaria uma tributação que comprometesse a construção da justiça social a partir da livre iniciativa e da valorização do trabalho, um dos objetivos da Ordem Econômica (art. 170 CRFB/88).

Sucedendo que a Teoria do autor Português não se pauta em uma tributação ilimitada, razão pela qual não se reconhece a incompatibilidade do dever fundamental de pagar tributos com o Estado Democrático de Direito.

Ao revés, Casalta Nabais (Por um estado fiscal suportável: estudos de direito fiscal, 2005, p. 45) é expresso ao defender que o Estado Fiscal constitui um estado pautado pela ideia de liberdade. Assim, sendo um estado de liberdade, há de tomar por base um preço moderado,

haja vista que “a própria ideia de Estado Fiscal consubstancia, de um lado, um limite à dimensão do Estado e, de outro, uma expressão da liberdade econômica dos indivíduos e das suas organizações”.

O imposto não consiste em mero poder ao Estado e, por outro lado, em simples sacrifício para os cidadãos, haja vista ser elemento essencial e inafastável à vida comunitária próspera de todos os membros integrantes da sociedade, organizada sob a forma de Estado Fiscal, que, guiado pela subsidiariedade da sua ação na esfera econômico-social e pela autorresponsabilidade dos cidadãos em arcar com seu sustento financeiro, refuta qualquer pretensão a um (pretensão) direito fundamental a não pagar impostos (NABAIS, 1998, p. 185).

Percebe-se que o imposto se identifica enquanto realidade coletiva e individual, econômica e jurídica, de economia pública e privada, de direito do Estado e de direito dos homens, possuindo, pois, caráter sociológico e constituindo um fator determinante ao poder político (CATARINO, 1999, p. 170).

Ademais, os impostos não são restrições aos direitos fundamentais, são, em verdade, limites imanescentes ou limites máximos ao seu conteúdo. Desta forma, embora *prima facie*, aparente estarem comprometendo direitos fundamentais, estão, ao revés, sob o aspecto jurídico-constitucional, garantido sua proteção constitucional, dando-lhes esteio financeiro (NABAIS, 1998, p. 551-552).

Por outro lado, a carga tributária é estabelecida pela própria sociedade que a suporta, no sentido de que, no Estado Democrático de Direito, a liberdade fiscal reside na vontade do povo, que se materializa através de seus representantes quando impõem a tributação, no sentido de que *no taxation without representation* (TORRES, 1991, p. 114).

A exigência do imposto possui, assim, a aquiescência daqueles em face do qual é exigido, consentimento este que propaga a destinação destas receitas à consecução dos fins coletivos perseguidos, os quais não seriam passíveis de concretização por meio de ações individuais e isoladas, mas apenas, através de uma administração central (CATARINO, 1999, p. 183).

Desta forma, o dever constitucional de pagar impostos está devidamente legitimado pela ideia de cidadania fiscal, que, embora impute aos indivíduos a obrigação de suportar financeiramente o Estado, na medida de sua capacidade, de outro lado, exige que se mantenha um Estado Fiscal suportável, ou seja, que o Estado esteja balizado conforme os limites jurídico-constitucionais (NABAIS, 2005, p. 110).

De toda sorte, há de se realizar um corte na teoria desenvolvida por Casalta Nabais. O autor polariza, em termos jurídicos-constitucionais, sua teoria entre as figuras dos impostos e das taxas. Desta forma, no desenvolvimento da teoria do dever fundamental de pagar impostos, afasta qualquer outra espécie tributária, considerando apenas aqueles como único tributo não vinculado a uma atividade estatal, razão pela qual não cede lugar a qualquer outra espécie tributária (NABAIS, 1998, p. 251-252).

Assim, a referida teoria portuguesa do dever fundamental de pagar impostos toma como premissa apenas duas espécies tributárias, taxas e impostos. Desta forma, ou se estaria diante de uma taxa, entendida esta como tributo bilateral, vinculado a uma prestação estatal e guiado pela proporcionalidade entre as vantagens e os custos gerados aos seus sujeitos passivos, ou de um imposto, reconhecido como uma prestação pecuniária unilateral, coativa e não restituível (caráter objetivo), exigida em face daqueles que possuem capacidade contributiva e em favor de entidades que exercem funções ou tarefas públicas (caráter subjetivo), ou seja, os impostos dizem respeito à generalidade dos contribuintes e não apenas a determinadas categorias destes, podendo, ainda, ter finalidade fiscal ou extrafiscal (caráter teleológico) (NABAIS, 1998, p. 224-225).

Sendo assim, para a jurisprudência e doutrina majoritária portuguesa, as contribuições são consideradas espécies de impostos (GIANNETTI, 2011, p. 177), razão pela qual a análise desta teoria no Brasil exige certa adaptação.

No Brasil, a doutrina e jurisprudência não possuem uniformidade quanto à classificação das espécies tributárias. Os critérios classificatórios utilizados são diversos, razão pela qual se verificam diferentes classificações entre os estudiosos.

De toda sorte, não só as exigências científicas, mas também todos os cânones constitucionais devem ser respeitados nas classificações que se pretendam desenvolver, do contrário, se incorrerá em inutilidade e inoperância, haja vista que qualquer equívoco nesta matéria enseja inconstitucionalidade (ATALIBA, 2010, p. 125).

Seguindo a literal diretriz constitucional da tipologia tributária brasileira exposta no art. 145, Paulo de Barros Carvalho (Curso de direito tributário, 2016, p. 59), toma por base o caráter vinculado ou não do tributo e dá um enfoque intranormativo ao desenvolver sua classificação. Assim, as modalidades são destrinchadas entre taxa, contribuição de melhoria, enquanto tributos vinculados, direta ou indiretamente, no sentido de que exigem uma atividade estatal para sua cobrança, e impostos, enquanto tributos não vinculados, haja vista que

dispensam a atuação do Estado. Desta forma, as contribuições assumiriam a uma dessas tipologias citadas.

Neste mesmo sentido, Geraldo Ataliba adere à classificação tripartida, considerando o elemento material da hipótese de incidência como elemento chave para o discernimento de uma classificação puramente jurídica dos tributos, afastando-se critérios financeiros (pré-jurídicos), os quais acarretariam imprecisão e, conseqüentemente, levariam à insegurança aos aplicadores do direito positivo (ATALIBA, 2010, p. 131-132).

Sucedendo que nos anos 80 e 90, os empréstimos compulsórios e as contribuições tiveram grande expressão, circunstância que influenciou no reconhecimento de uma classificação tributária específica, dando ensejo à sua previsão do art. 3º do Código Tributário Nacional (CTN) (SAABAG, 2012, p. 400).

Assim, apesar de a literalidade do art. 145 da CRFB/88 elencar apenas três espécies tributárias, quais sejam, impostos, taxas e contribuições de melhoria, deve-se compreender que esta tríplice classificação apresentada pelo art. 145 da Constituição tratou de designar quais tributos estão submetidos à competência tributária concorrente da União, estados e municípios, não restringindo a diversidade tributária nacional apenas a estas espécies. A ausência de indicação de outras espécies no referido artigo constitucional se dá em razão de o empréstimo compulsório e as contribuições estarem atribuídas apenas à competência da União, registrando-se, em tempo, a excepcionalidade conferida às contribuições sociais que podem ser instituídas pelos estados e municípios, desde de que destinada ao custeio dos seus respectivos regimes previdenciários (SCHOUERI, 2018, p. 170-171).

Majoritariamente, a doutrina adota a classificação pentapartida das espécies tributárias. Eduardo Sabaag (Manual de direito tributário, 2012, p. 400) entende que os tributos seriam divididos em cinco espécies, impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimo compulsórios e contribuições, conferindo, pois, classe própria a estes dois últimos tributos finalísticos (destaque à destinação do tributo).

Por sua vez, o Supremo Tribunal Federal (STF), conforme o julgamento do RE 138.284-8/CE, Relator: Min. Carlos Velloso, julgado em 01/07/1992, também confere categorias próprias às contribuições (art. 149) e aos empréstimos compulsórios (art. 148)⁵.

A adesão do STF à teoria pentapartida foi evidenciada de maneira expressa pelo plenário da Corte no julgamento por unanimidade do RE nº 146.733/SP em 29/06/1992.

⁵ BRASIL. Site STF. Inteiro teor do RE 138.284-8/CE. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=208091>. Acesso em 18 de junho de 2018.

Conforme voto do Ministro Relator Moreira Alves, diante da CRFB/88, não há dúvidas de que as contribuições constituem espécie tributária específica. Assim, além das três modalidades de tributos previstos no art. 145 da Constituição, quais sejam, os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria, os quais podem ser instituídos pela União, Estados e Municípios, os arts. 148 e 149 ainda aludem a duas outras modalidades tributárias, atribuídas apenas a competência tributária da União, o empréstimo compulsório e as contribuições⁶.

Ademais, deve-se registrar que Luís Eduardo Shoueri (Direito Tributário, 2018, p. 222-223) vai além e entende que haveria uma classificação composta por seis espécies de tributos, distinguindo ainda as contribuições sociais (arts. 149, 195, 212, § 5º, 239 todos da CRFB/88), pautadas pelo princípio da solidariedade, das contribuições especiais (Contribuições de intervenção no domínio econômico – CIDE's, e as de interesse de categorias profissionais ou econômicas), caracterizadas pela referibilidade, no sentido de que a exação tributária é suportada especificamente pelo grupo em face do qual é voltada a atuação estatal.

O referido autor conclui que são outorgados tratamentos jurídicos diferenciados às contribuições sociais e especiais, tendo em vista a distinção de seus critérios de justificação, respectivamente, princípio da solidariedade e referibilidade, fundamento suficiente a respaldar a existência de regime jurídico próprio e, conseqüentemente, a formação de classes tributárias distintas das demais.

Desta forma, tomando-se por base a classificação pentapartida, dominante na doutrina e jurisprudência, reconhece-se através do critério finalístico, guiado pela destinação do produto da arrecadação, a existência de categorias autônomas em face das contribuições (art. 149 CFRB/88) e empréstimos compulsórios (SAABAG, 2012, p. 401).

Pois bem. As contribuições sociais, apesar de terem sua receita afetada a uma destinação específica, constituem-se em tributos não-vinculados a uma atuação estatal, assim como os impostos (GIANNETTI, 2011, p. 179).

Ademais, ainda há no Brasil a tormentosa questão da desvinculação de receita tributária (DRU), através da qual a característica mais marcante das contribuições é flexibilizada, tendo em vista que se permite a utilização dos valores aferidos a partir de sua arrecadação para fins outros que não aquele justificador de sua criação. Se por um lado, aproxima-se esta espécie tributária dos impostos (impostos afetados), por outro, porém, deixa-se as contribuições à margem das várias limitações constitucionais previstas em face dos

⁶ BRASIL. Site STF. Inteiro teor do RE nº 146.733/SP. Disponível em: redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=210152. Acesso em: 22 de junho de 2018.

impostos, p.e., a repartição de competência frente a outro entes federativos, imunidades e princípios tributários como o da anterioridade (SCHOUERI, 2018, p. 228-229).

Nada obstante o estranhamento causado por esta medida de desvinculação, em 2009, a Segunda Turma do STF já tratou do tema no julgamento do Recurso Extraordinário nº 537.610/SC, entendendo pela constitucionalidade da desvinculação de parte da arrecadação proveniente de contribuição social, levada a efeito por emenda constitucional, no caso, a EC nº 27/2000⁷.

Assim, a desvinculação de receita tributária (DRU) autoriza o governo federal utilizar livremente 20% de todos os tributos federais vinculados por lei a fundos ou despesas, dentre os quais as contribuições sociais constituem a principal fonte de recursos, representado aproximadamente 90% do montante desvinculado⁸.

Ou seja, 20% das receitas arrecadadas com as contribuições sociais são disponibilizadas ao financiamento de outros gastos diversos daqueles aos quais estão constitucionalmente vinculadas, inclusive, para subsidiar as metas de geração de superávits primários no orçamento da União.

Ressalta-se, porém, que a prática de desvinculação de receitas (DRU) ocasiona graves prejuízos ao controle orçamentário pelo legislativo, haja vista que esvazia o princípio da especialidade, segundo o qual devem ser devidamente discriminados no orçamento anual os créditos destacados a cada órgão, estabelecendo-se o prazo para a efetivação das suas despesas (HARADA, 2011, p. 1260).

Por outro lado, há de se ressaltar a relevância arrecadatória das contribuições sociais no orçamento público federal. Conforme os dados de arrecadação disponibilizados no site da Receita Federal (Relatório de Arrecadação, Tabela IV-A), em 2017, as contribuições para a seguridade social (COFINS, PIS/PASEP e CSLL) totalizaram R\$ 351.471 milhões, sendo R\$ 221.849 milhões referentes à COFINS, R\$ 59.284 milhões PIS/PASEP e R\$ 70.338 em face da CSLL, ou seja, representam aproximadamente 26% da arrecadação federal do exercício financeiro de 2017⁹.

⁷ BRASIL. Site STF. Inteiro Teor RE nº 537.610/SC. Disponível em <http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28537610.NUME.+OU+537610.AC.S.%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/hcd6njl>. Acesso em 19 de junho de 2018.

⁸ BRASIL. Site Senado Federal. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/entenda-o-assunto/dru>. Acesso em 28 de abril de 2018.

⁹ BRASIL. Site da Receita Federal do Brasil. Disponível em <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/arrecadacao/relatorios-do-resultado-da-arrecadacao>. Acesso em 18 de junho de 2018.

Portanto, diante da cobrança não vinculada a qualquer atividade estatal e da possibilidade de desvinculação de parte sua arrecadação, as contribuições sociais se assemelhem bastante aos impostos, tornando-se, portanto, extremamente relevantes à manutenção da máquina pública.

Sendo assim, o dever fundamental em questão deve abarcar não apenas os impostos, mas também outros tributos de caráter não vinculado à atividade estatal, como ocorre na tributação brasileira em face das contribuições sociais, especialmente aquelas destinadas à seguridade social. Não devem, por sua vez, ser nele incluídas as taxas, contribuições de melhoria, contribuição de custeio do serviço de iluminação pública, as contribuições em prol de categorias profissionais e contribuições previdenciárias pagas pelo empregado ou pelo servidor público, que, nada obstante seu caráter solidário, tem por finalidade a concessão de benefícios futuros (GIANNETTI, 2011, p. 177-178).

No que tange aos custos do Estado, atualmente, no Estado Democrático de Direito, reconhece-se três tipos, quais sejam, os custos ligados à própria existência e sobrevivência do Estado, concretizados no dever de defesa da pátria, aqueles relativos ao funcionamento democrático do Estado, especialmente o direito ao voto, e os custos em sentido estrito, representando a demanda financeira exigida em prol da realização dos direitos fundamentais (NABAIS, 2005, p. 20-21).

A realização dos direitos fundamentais, sejam os clássicos liberais ou os mais modernos sociais, impõem custo a sua concretização, ou seja, todos os direitos têm custos comunitários (custos financeiros públicos), uma vez que se apresentam enquanto bens públicos em sentido estrito (STEPHEN e CASS, 2000, p. 20-21).

Nesse sentido, Casalta Nabais (Por um estado fiscal suportável: estudos de direito fiscal, 2005, p. 22) conclui pela ausência de base real para a separação tradicional entre os direitos negativos (não custosos) e positivos (custosos), pautada na falsa premissa de que os primeiros seriam alheios à geração de custos comunitários.

Nada obstante, se reconhecer que os direitos sociais impõem custos diretos, uma vez que se materializam enquanto despesa pública com imediata expressão na esfera jurídica de cada um de seus titulares, evidenciando uma equivalência entre a ampliação na esfera jurídica destes e a, conseqüente, majoração de despesa promovida em face da concretização do respectivo direito social, os direitos negativos também exigem para a sua concretização o emprego de custos públicos, os quais, apesar de incidirem indiretamente, são inescusáveis à prestação dos serviços públicos adstritos à sua realização. (NABAIS, 2005, p. 22-23).

Considerando-se que tanto os direitos negativos quanto os positivos geram custos e que o Estado Fiscal pode ser tanto Estado Liberal (estado abstencionista) como Estado Social (estado providência ou do bem-estar social), a proporção do “tamanho do Estado” desejado pela sociedade terá influência direta no peso da carga tributária a ser suportada, uma vez que quanto mais providente seja o Estado (social), maior será a demanda por recursos públicos, essencial ao financiamento de sua implantação e manutenção.

Desta sorte, nos Estados contemporâneos, o imposto é um relevante instrumento de ação do governo em múltiplas esferas, política, social e econômica, além de se constituir em uma realidade essencialmente sociológica, no sentido de ser humanamente apreciável, pois para que seja reconhecido nos tributos o reflexo das finalidades e valores da consciência coletiva, assim como uma considerável identidade de princípios normatizados e atendimento das respectivas imposições tributárias, mostra-se imprescindível a existência de fortes laços de coesão na coletividade humana, ligados não apenas pela existência genérica de um grupo social abstratamente considerado, mas também pela existência de um conjunto de valores morais anteriores à ordem jurídica, política e econômica (CATARINO, 1999, p. 209-218).

Verifica-se, pois, que a teoria do imposto se localiza na própria estrutura do Estado, tendo em vista que o fundamento existencial de uma sociedade politicamente organizada consiste na satisfação dos fins públicos e necessidades coletivas estabelecidos, impondo-se, necessariamente, o respectivo respaldo financeiro (CATARINO, 1999, p. 172-173).

Desta forma, verificado que o Estado brasileiro tem nos tributos sua principal fonte de recursos financeiros e considerando-se que adotou a forma federativa de estado, mostra-se essencial a análise do Federalismo Fiscal, perpassando-se pelas suas principais características e instrumentos de realização, como a distribuição de competência tributária e repartição de receitas, de acordo com os moldes constitucionalmente instituídos pela CRFB/88.

3 FEDERAÇÃO E FEDERALISMO FISCAL: PRINCIPAIS ASPECTOS NO BRASIL

3.1 Federação

Inicialmente, deve-se observar que o Estado pode adotar várias formas de organização, conforme os níveis de concentração de poder.

Seguindo-se uma classificação bastante didática apresentada por José Augusto Moreira de Carvalho (Federalismo fiscal e descentralização: características do federalismo fiscal brasileiro e seus problemas, 2010, p. 56), pode-se considerar que o grau de descentralização política, legislativa e administrativa do Estado se caracteriza conforme quatro modelos: Estado Unitário, Estado Unitário Descentralizado, Estado Constitucionalmente Descentralizado e Estado Federal.

Assim, enquadra-se como Estado Unitário aquele que mantém forte centralização do poder, exercido exclusivamente pelo governo central. Por sua vez, os Estados Unitários Descentralizados caracterizam-se pela efetiva repartição do poder, porém, tal divisão, em todas as suas esferas (administrativa, política e legislativa), é realizada conforme os critérios e padrões estabelecidos única e diretamente pelo poder central.

Já no Estado Constitucionalmente Descentralizado esta descentralização ocorre com fulcro nas escolhas do Poder Constituinte, que realiza a distribuição do poder (político, legislativo e administrativo) entre seus integrantes no próprio texto constitucional, não reconhecendo, contudo, autonomia aos entes subnacionais.

O Estado Federal, apesar de se assemelhar com o modelo de Estado Constitucionalmente Descentralizado, haja vista também se caracterizar pela descentralização política, legislativa e administrativa consagrada na esfera constitucional, vai além, pois reconhece autonomia aos entes que o integram, permitindo que cada um exerça sua autonomia (ainda que relativa) e participe da formulação da vontade da Federação.

Perceba-se que, apesar de processos de descentralização e de federalização possuírem vários pontos de interseção, vez que ambos correspondem a uma tentativa estatal ao atendimento das mais diversas demandas territorialmente disseminadas, tais processos não se confundem. Assim, deve-se ressaltar que o processo de descentralização por si só não configura

a instauração da forma federativa de estado, ainda que esta pressuponha a sua conformação algum nível de descentralização (AFFONSO, 2000, p. 130).

Essencialmente, o federalismo se diferencia da mera descentralização por contemplar a coexistência da autonomia entre os diversos níveis de governo somada à adequação às diversidades e à manutenção da unidade da nação. Ademais, o momento histórico e a origem da federação influenciam diretamente na relação desta com a ideia de descentralização. Perceba-se que, no surgimento de uma Federação originada a partir de uma realidade de centralismo, evidencia-se uma estreita relação entre federação e descentralização, como verificado nos últimos 20 anos na América Latina, em geral, e, no Brasil especificamente. Porém, quando o foco é direcionado a uma federação oriunda de uma situação em que os entes soberanos se unem para integrar uma mesma federação, como ocorrido na clássica Federação Norte-Americana, esta, diversamente, se identifica pela centralização do poder, não pela sua descentralização (AFFONSO, 2000, p. 130-131).

A forma de estado federativa é originária da Constituição dos Estados Unidos da América de 1787, tendo sido pioneiramente implantado a partir da união de treze colônias britânicas, até então independentes, razão pela qual se adotou a referida denominação (federação), a qual tem sua origem etimológica no termo latim *foedus*, cujo significado é pacto ou aliança (CONTI, 2010, p. 16).

Os Estados Federados podem se originar tanto de movimentos de agregação como de segregação. A unidade federativa pode ser gerada em face da união de entes individualmente soberanos ou da fragmentação da autonomia de antigo ente unitário, no qual se concentrava exclusivamente o poder, posteriormente dividido entre seus novos entes subnacionais.

José Maurício Conti (Federalismo fiscal e fundos de participação, 2001, p. 07), critica uma classificação estanque em face da forma de divisão de poder do Estado, entendendo pela sua falta de precisão diante da ausência de nítida e absoluta distinção entre Estados Unitários e Estados Federados. Conclui o referido autor que muitas vezes são extremamente sutis as diferenças entre um Estado Unitário Descentralizado e um Estado Federal, pois, alguns Estados classificados como Unitários, especialmente aqueles com grande extensão territorial, também há divisão territorial de poder e, por outro lado, alguns Estados Federados, reconhecem apenas uma estreita e limitada autonomia aos seus entes subnacionais, o que impede que seja traçada uma linha divisória clara entre estas espécies de forma de organização de Estado.

Assim, José Maurício Conti (Federalismo fiscal e fundos de participação, 2001, p. 08) entende ser mais adequada a classificação em face da quantidade de níveis de unidades

subnacionais na organização do Estado, identificando como ente subnacional aquele dotado de autonomia administrativa (capacidade de se auto organizar), política (capacidade de eleger seus próprios governantes) e financeira (capacidade de se auto sustentar).

Conforme sua doutrina, os Estados poderiam ser divididos entre Estados de primeiro, segundo, terceiro e quarto grau, sucessivamente, conforme exista apenas o poder central na sua divisão organizacional ou se verifique a coexistência deste com até três esferas de entes subnacionais. Apesar de reconhecer que podem vir a se enquadrar em uma mesma classe Estados que confirmam variados níveis de autonomia a seus entes subnacionais, entende que esta classificação implica menos equívocos do que aquela acima disposta, pautada na divisão territorial de poder, pois, apesar de esta ser mais atual, permite que Estados com características muito próximas estejam inseridos em classes diversas, como ocorre quando comparados o Brasil e a Espanha, o primeiro reconhecido como uma Federação e este como um Estado Unitário, apesar de possuírem esferas administrativas bem semelhantes (CONTI, 2001, p. 09).

Apesar de bastante difundida a forma federativa de estado, não há na doutrina uniformidade quanto às características básicas que lhes seriam próprias e essenciais, de forma a identificá-la e distingui-la de quaisquer outras formas de estado.

Deve-se salientar que, diante da grande diversidade de federações existentes, a definição de um padrão único e estanque de Federação encontra forte entrave. Nada obstante, são reconhecidos parâmetros mínimos, essenciais, à caracterização de uma Federação, o que impede que seja identificada como tal qualquer forma de governo que apenas assim se denomine.

Pode-se entender que as características individuais dos modelos federativos se relacionam eminentemente com uma questão de grau, assim, cada país encontrará o seu ponto individual de equilíbrio federativo, conforme ocorra a acomodação entre as tensões das forças centrífugas, desintegradoras, e as suas opositoras forças centrípetas, integradoras e unificadoras (DERZI, 1999, p. 13-14).

O fenômeno federativo encontra seu fundamento no exercício do poder político compartilhado entre diversos entes, os quais, sob uma única ordem constitucional, coexistem e juntos conformam o Estado Federal (soberano), sendo a autonomia distribuída, em maior ou menor grau, em face dos membros da federação (ELALI, 2005, p. 20-21).

Assim, embora reconheça esta ausência de consonância doutrinária para se estabelecer os critérios à identificação do Estado Federativo, José Maurício Conti (Considerações sobre o federalismo fiscal brasileiro em uma perspectiva comparada, 2010, p. 17) pontua como

essenciais à existência de uma Federação: ao menos duas esferas de governo; a autonomia das entidades descentralizadas, compreendendo a autonomia política, administrativa e a financeira; a inserção da forma de organização do Estado expressa em uma Constituição; a repartição de competências entre as unidades descentralizadas; a participação das entidades descentralizadas na formação da vontade nacional; e a indissolubilidade.

Nada obstante ser possível a análise da presença desses requisitos para se identificar um Estado federativo, nem sempre o reconhecimento destas características, no caso concreto, se mostra simples e claro, haja vista o alto nível de complexidade e especificidades verificados nos Estados contemporâneos, razão pela qual não se alcança uniformidade na doutrina e persiste a dificuldade na formação de uma identidade padrão ao Estado Federal.

Não há o que se estranhar nesta realidade. A organização de um Estado leva em consideração um plexo de fatores (dos mais variados), como p.e. os aspectos econômicos, sociais, culturais, políticos, históricos, geográficos, religiosos, dentre outros que operam influência no estabelecimento das nuances federativas, as quais são estabelecidas para atender aos anseios de cada respectivo grupo, conforme se dê a coordenação entre os referidos fatores, originando-se, por tal razão, tantas e tão variadas Federações.

Exemplificando, na Itália, há quatro esferas de governo, quais sejam, central, regional (*Regioni*), provincial (*Province*) e municipal (*Comuni*), além da região metropolitana (*Città metropolitane*), todas dotadas de certo grau de autonomia (Constituição italiana, art. 114¹⁰), porém, a Itália não se considera, formalmente, como uma Federação. Na mesma toada, a Espanha, também não se enquadra como um Estado Federal, conforme o art. L37 da sua Constituição¹¹, nada obstante haja o reconhecimento da autonomia partilhada entre seus vários entes: municípios, províncias e comunidades autônomas (CONTI, 2010, p. 16).

Nada obstante, pode-se ter como ponto de partida a noção de que toda federação deve, de alguma forma, alcançar um mínimo de resultados essenciais à sua identificação e manutenção, resultados estes que se voltam às ideias de coesão e eficiência.

Para que se reconheça um sistema federativo, mostra-se essencial a solidificação de instituições que promovam e preservem a cooperação intergovernamental, a garantia de um mínimo de equidade entre os cidadãos quanto ao acesso aos serviços públicos e oportunidades

¹⁰ Art. 114. A República é constituída pelos Municípios, pelas Províncias, pelas Cidades metropolitanas, pelas Regiões e pelo Estado.

¹¹ Artículo 137 El Estado se organiza territorialmente en municipios, en provincias y en las Comunidades Autónomas que se constituyan. Todas estas entidades gozan de autonomía para la gestión de sus respectivos intereses.

de desenvolvimento individual nas diversas regiões federadas, além de algum grau de autonomia, indispensável aos entes subnacionais, que poderá ser concedida em maior ou menor escala a depender dos próprios aspectos históricos, políticos, culturais, étnicos e religiosos que característicos de cada sociedade (PRADO, 2007, p. 04).

No que tange à classificação dos tipos de Estados Federais, estes se dividem em federação dual ou cooperativa, conforme seja o modo em que se organizam. Na federação dual opta-se pela distribuição de competência horizontal, delimitando-se estritamente as competências de cada ente, sem que haja interferência ou sobreposição de atribuições, falando-se, assim, em competências privativas ou reservadas. Por outro lado, no federalismo cooperativo, prestigia-se a repartição vertical de competência, permitindo-se a existência de compartilhamento de atribuições em diferentes níveis, para que haja uma atuação conjunta em busca de fins constitucionais, assim como, a cooperação financeira entre os entes subnacionais, ou seja, permite-se uma maior interpenetração entre os entes subnacionais e o poder central tanto na repartição de competências quanto na divisão de recursos financeiros (CONTI, 2001, p. 21).

Ademais, quanto ao equilíbrio na Federação, a presença de alguns elementos indicam a existência de simetria federativa, como p.e. o mesmo grau de relacionamentos entre cada ente subnacional e o poder central, a mesma divisão virtual de poderes entre o poder central e os governos subnacionais em cada caso, a representatividade na mesma base para cada ente político perante o governo central e semelhante suporte do poder central em face das atividades distribuídas entre os governos subnacionais. Porém, há de se alertar que tais aspectos não são taxativos nem muito menos estanques, pois, eventual desarmonia entre estes fatores não representa, necessariamente, uma assimetria federativa, ao ponto que em Estados nos quais se verificam profundas diferenças regionais, como no Brasil, a exata igualdade de tratamento aos entes subnacionais poderia não oportunizar o melhor desenvolvimento da Federação (CARVALHO, 2010, p. 58).

Ressalta-se que o equilíbrio federal será encontrado em pontos variáveis a depender das características de cada federação. Na Alemanha, é interessante observar que, se por um lado, os poderes legislativos estaduais perdem em sua competência própria, por outro, os estados, através de seus poderes executivos, participam mais ativamente da função legislativa da União e da fixação de seus planos e projetos políticos, vez que o Conselho Federal, órgão constitucional da União, é conformado também por representantes dos estados-membros, que participam do processo de governo do Poder Central. Assim, materializa-se uma espécie de

“política conjunta”, que vai além de um federalismo cooperativo, guiada por uma democracia social igualitária, buscando-se, ao menos na esfera social, uma certa uniformidade entre os estados, com semelhantes oportunidades e padrão de vida aos cidadãos (DERZI, 1999, p. 21-22).

Assim, o federalismo fiscal na federação alemã desperta um particular interesse em decorrência do mecanismo de relacionamento estreitamente interligado entre os dois níveis de governo (União e estados) em face dos seus poderes legislativos e administrativos e, também, em razão de a única maneira que os Länder (estados participarem da decisão federal se realizar através de sua representação no Bundesrat (Conselho Federal, instituição que realiza pale-chave na integração legislativa, administrativa e financeira entre os dois níveis governamentais (WATTS e HOBSON, 2000, p. 02).

Como se percebe, as Federações são formas de organização político-institucionais que têm por finalidade conciliar a existência de uma única nação e a autonomia política das diversas regiões que a integram, respeitando suas individualidades e concedendo-lhes em certa medida independência, arranjo que enseja, conseqüentemente, uma maior complexidade administrativa e organizacional, haja vista a multiplicidade de sistemas políticos, orçamentos e estruturas burocráticas.

Contudo, apesar das várias dificuldades para a manutenção da Federação, os legados que esta consegue implantar se mostram ainda mais relevantes, pois, sem dúvidas, o federalismo fortalece a democracia social ao mesmo tempo em que assegura a liberdade, na medida em que comporta não apenas a função tradicional de preservação das diferenças sociológicas, étnicas, culturais, econômicas, regionais e locais, indo além, para configurar um mecanismo de distribuição de poder entre o ente central e os subnacionais e, assim, preservar a democracia, especialmente no caso da experiência nacional em que a instituição da Federação se deu mais em razão de uma decisão político-jurídica do que como fato sociológico anteposto (DERZI, 1999, p. 15-16).

Voltando-se o foco aos entes subnacionais, percebe-se que estes encontram seu fundamento originário na própria Constituição, sendo, portanto, pessoas jurídicas de direito constitucional, em face das quais o poder constituinte originário concedeu atribuições e poderes, além das capacidades de auto-organização, autoadministração e autogoverno, responsáveis por lhes garantir autonomia federativa. Alerta-se que, diversamente do que ocorre com as pessoas jurídicas de direito internacional, como o é o Estado Federal, os entes subnacionais não possuem a plena capacidade de se autodeterminar, de forma totalmente livre, ou seja, sem qualquer

subordinação jurídica ou política em face de qualquer outra entidade. Os entes subnacionais, apesar de possuírem autonomia, não detêm existência perante outras nações, não gozando, portanto, de soberania, capacidade própria aos entes com personalidade internacional (SILVA, 2005, p. 156-159).

Nada obstante, os entes subnacionais terem sua origem na Constituição, devendo, em razão disto, respeito e observância às suas limitações e prescrições, os governos subnacionais não são “criaturas do poder central”, haja vista que detêm a capacidade de se auto ordenar conforme sua respectiva ordem jurídica, conformada a partir de fonte legislativa própria, sendo, pois, as ordens jurídicas parciais igualmente autônomas entre si e perante o próprio governo central (DERZI, 1999, p. 18-20).

Assim, chama-se a atenção para a controvérsia existente em face dos conceitos de soberania e autonomia, registrando a dificuldade na distinção exata entre estes conceitos perante as modernas organizações territoriais dos Estados. Porém, deve-se reconhecer o Estado Federal como entidade suprema e plenamente dominante de relação a seu povo e território, estando, portanto, dotado de soberania, ou seja, não estando submetido, juridicamente, a elementos que lhe superponham, estabelecendo, portanto, apenas relações de coordenação com os demais entes internacionais. Por sua vez, os governos subnacionais estabelecem na federação tanto relações de subordinação, como de coordenação, no sentido de que, se por um lado, estão subordinados ao poder constituinte federal (não em face da União, atente-se), haja vista que se submetem aos limites e prescrições das competência traçadas pela Constituição e não exercerem o domínio isolado e pleno sobre seu território e população, por outro, se encontram em uma relação de coordenação diante dos demais estados-membros e, até certo limite, em face da própria União, sem gozar, como já dito, de personalidade internacional (SILVA, 2005, p. 156-157).

Nada obstante, o reconhecimento de a soberania ser própria ao poder central e a autonomia aos entes subnacionais, este último aspecto, por se mostrar intrínseco à análise da forma federativa de Estado, deve ter seus elementos conformadores devidamente identificados.

Para José Afonso da Silva (Dos estados federados no federalismo brasileiro, 2005, p. 159), a autonomia consiste na capacidade ou poder para realizar a gestão de suas próprias competências, conforme o espectro que lhe seja atribuído por entidade superior. No caso da Federação, a Constituição corresponde a esta entidade superior, sendo responsável por distribuir as competências entre as esferas de governo, prezando pelas capacidades de auto-organização (poder de produzir sua própria Constituição), autogoverno (organização do seu próprio

governo, devidamente adequado ao padrão geral e aos limites determinados pela Constituição Federal) e autoadministração (liberdade para operar as matérias submetidas à sua própria competência legislativa).

Por sua vez, José Maurício Conti (CONTI, 2001, p. 13-26) reconhece a autonomia federativa sob três aspectos, quais sejam, autonomia política, administrativa e financeira.

A autonomia política é verificada a partir da existência de competência legislativa própria, da participação nas decisões do poder central, da existência de competência privativas quanto à prestação de serviços e fornecimento de bens públicos, além da presença de órgãos próprios através dos quais serão exercidas as funções atribuídas constitucionalmente.

Por sua vez, a autonomia administrativa consiste na capacidade de instituição de órgãos, meios e formas próprias, a fim de se cumprir as tarefas constitucionalmente atribuídas, conforme seus próprios desígnios, ou seja, realizando-se a efetiva capacidade de auto-organização.

Por fim, a autonomia financeira se apresenta como pressuposto das demais, configurando-se, portanto, como pilar da manutenção do Estado Federado. É imprescindível à Federação a garantia aos entes subnacionais de fontes de recursos financeiros blindadas contra a interferência do poder central e que lhes sejam suficientes à manutenção e ao exercício das suas atribuições e poderes previstos constitucionalmente, fontes estas que podem ser diretas, consistente na arrecadação tributária própria de cada ente, ou indiretas, realizadas através de transferências intergovernamentais.

3.2 Bases do Federalismo Fiscal

Diante de tamanha importância e relevância da autonomia financeira dos entes federativos, provoca-se o estudo específico do Federalismo Fiscal, abordando-se inicialmente seus aspectos gerais e, nos itens que se seguem, seu caráter nacional quanto à distribuição dos gastos públicos e a divisão dos recursos auferidos pelo Estado brasileiro, incluindo, sua forma de arrecadação e de repartição intergovernamental entre os entes federados.

De acordo com José Maurício Conti (Federalismo fiscal e fundos de participação, 2001, p. 24-25) o Federalismo Fiscal consiste na abordagem através da qual se verifica a maneira como os membros da federação se relacionam financeiramente, considerando-se a forma de organização do Estado, o tipo de federação adotado, o grau de autonomia dos seus entes, as atribuições que lhes são imputadas e, especialmente, como estas serão financiadas.

Ou seja, o Federalismo Fiscal se debruça sobre a distribuição dos gastos públicos e divisão dos recursos do Estado, incluindo, sua forma de arrecadação e repartição intergovernamental, para que se viabilize a execução das funções governamentais atribuídas aos membros da federação.

De acordo com Sérgio Prado (A questão fiscal na federação brasileira: diagnóstico e alternativas, 2007, p. 01-02), os elementos do federalismo fiscal consistem na estrutura de competências tributárias, envolvendo o poder de legislar e arrecadar tributos; no sistema de partilha de recursos, envolvendo a distribuição da arrecadação tributária entre os entes por meio de transferências intergovernamentais; nos mecanismos de equalização, voltados à redução das disparidades existentes quanto à capacidade de gasto fiscal entre governos; nos programas de âmbito nacional e nas transferências vinculadas, reservando-se ao ente central certo poder de orientação quanto à atuação dos governos subnacionais; e nas normas e instituições que viabilizam solução de conflitos interfederativos, especialmente no que tange à adequação entre a garantia de recursos e a atribuição de encargos.

Como já referido, a independência financeira é imprescindível à substancial autonomia federativa, haja vista que viabiliza o exercício dos poderes políticos e administrativos dos entes subnacionais, conferindo-lhe independência e liberdade dentro de seu espectro de competências e representatividade federativa.

Porém, a dimensão fiscal das relações intergovernamentais de cada país sofre o influxo de alguns aspectos que influenciam na sua estruturação, quais sejam, a quantidade de entes subnacionais, o tamanho de cada um deles e os correspondentes níveis de atividade econômica, renda *per capita*, riquezas naturais, unidade geográfica e étnica do país, além do processo de

formação da federação, considerando-se, assim, a maneira como tais diferenças são representadas (refletidas) na estrutura política e na composição do Congresso Nacional (PIANCASTELLI, BOUERI e LIMA, 2006, p. 32).

José Maurício Conti (Federalismo fiscal e fundos de participação, 2001, p. 28-29) se baseia em três princípios para explanar os fundamentos socioeconômicos do Federalismo Fiscal, quais sejam, princípio do benefício, da compensação fiscal e da distribuição centralizada.

De acordo com o princípio do benefício, as competências constitucionais dos serviços públicos e, conseqüentemente, os seus gastos, devem ser atribuídos aos entes subnacionais que sejam mais adequados à magnitude e especificidade da demanda e em favor dos quais os respectivos benefícios sejam melhor potencializados, ou seja, ao ente que melhor atenda à satisfação das necessidades públicas e à coletividade em razão desses serviços.

A descentralização do poder possui em seu favor um robusto fundamento racional conferido pela teoria econômica, qual seja, a eficiência na prestação de serviços públicos, ao ponto em que, atentando-se às preocupações regionais e locais, promover-se-ia uma melhor adequação em consonância com as preferências dos cidadãos, além de minimizar os custos provenientes da tomada de decisões políticas e incentivar responsabilização política (SHAH, 1991, p. 113).

Com a descentralização do poder há uma maior tendência à proteção das liberdades básicas e dos direitos individuais dos cidadãos, respeitando-se as particularidades de cada região e observadas as necessidades próprias de seus respectivos grupos de indivíduos.

Transparece, assim, a estreita ligação entre este princípio e a função alocativa fiscal, a qual pressupõe a correspondência entre a concretização das necessidades públicas e o respectivo financiamento pela coletividade desses serviços.

Por outro lado, o princípio da compensação fiscal trata de equalizar as eventuais externalidades ocorridas nos exercícios das competências federativas. As externalidades podem ser vistas como efeitos colaterais advindos da prática de condutas praticadas pelos entes federativos, no caso, do exercício de uma competência constitucional, podendo, logicamente, ser positivas, quando geram benefícios aos demais entes, ou negativas, caso ensejem prejuízos a serem suportados por seus pares na federação.

Desta forma, caso sejam geradas externalidades negativas ou positivas, devem ser adotadas medidas de compensação suficientes à neutralização dos respectivos prejuízos ou

benefícios suportados pelos demais entes ou por estes obtidos, conforme seja o caso, equalizando-se a situação entre os entes, em respeito ao ideal de equidade federativa.

Por sua vez, o princípio da distribuição centralizada preconiza que, para se alcançar maior eficiência e eficácia nas medidas redistributivas, deve-se promover a concentração na distribuição fiscal daqueles tributos que possuam relevante função de redistribuição de rendas, p.e. o imposto sobre a renda, os quais devem ser submetidos à competência do poder central para que este realize a redistribuição de forma mais adequada.

Este princípio possui estreita relação com a função fiscal distributiva e estabilizadora. No que tange à primeira, pode-se pontuar a capacidade que o governo central possui para corrigir as externalidade eventualmente verificadas, diminuir as desigualdades regionais, permitindo a redistribuição de renda e riquezas, direcionando sua atividade através de mecanismos de equalização fiscal e trazendo melhoria à qualidade de vida da população, como, p.e, através de tributos progressivos, adequada convergência das transferências intergovernamentais e o correto direcionamento das despesas efetuadas pelo Estado. Outrossim, a função estabilizadora, ao passo em que promove manipulação governamental dos gastos públicos pelo governo central, evidencia sua proximidade com o princípio da distribuição centralizada (CARVALHO, 2010, p. 63-65).

Em suma, através do princípio da distribuição centralizada se busca alcançar a igualdade de condições dentro da federação, através da adequada distribuição de recursos, fundada na redução das diferenças regionais/locais verificadas entre os entes subnacionais, oriundas tanto em razão da extrema dissonância existente quanto ao grau de desenvolvimento da atividade econômica como das diversas dimensões de base tributária, característico de cada ente federativo.

Há um crescente número de países que vem adotando a descentralização fiscal em busca da maior eficiência governamental, da estabilidade econômica e crescimento econômico adequado. No modelo federalista, esta descentralização fiscal passa a ser matizada conforme as características do próprio sistema federativo, pautando-se, pois, o federalismo fiscal de acordo com a repartição das responsabilidades públicas e a divisão dos poderes tributários, definindo-se, conseqüentemente, a eficiência dos serviços públicos e o equilíbrio entre as diversas esferas de governo (PIANCASTELLI, BOUERI e LIMA, 2006, p. 27).

Vale ressaltar que sob o prisma fiscal o Brasil e a Argentina são atualmente os países mais descentralizados da América Latina (AFFONSO, 2000, p. 136).

Por sua vez, no sistema Norte-Americano, guiado pelo ideal de que cada governo deve conseguir arcar com suas finalidades e serviços através de recursos próprios, sem que sejam necessários repasses financeiros, a Constituição não realizou separação de fontes, permitindo aos estados e à União a cobrança de tributos idênticos, de forma concorrente e acumulativa, como p.e., imposto de renda federal e estadual, e, em alguns casos, ainda municipal, ressaltando-se a tributação sobre as importações e exportações que ficam aos cuidados apenas da União, haja vista lhe ser pertinente as atribuições referentes ao comércio exterior e defesa do mercado interno. Assim, autoriza-se nos EUA a superposição de tributos por diferentes entes políticos, prevalecendo, contudo, no financiamento dos gastos federais os tributos sobre a renda e nos estaduais aqueles referentes ao consumo (DERZI, 1999, p. 23).

Por outro lado, o federalismo alemão, impregnado por normas de uniformização e equalização em face de sua democracia social, que busca conferir um similar padrão de oportunidades e padrão de vida a seus cidadãos independentemente do estado no qual se encontre, concentra na União o poder de legislar sobre tributos, reservando, porém, aos estados a competência residual para criação de novos tributos, além de conferir a estes a arrecadação e a administração de quase todos os impostos existentes na referida ordem jurídica (DERZI, 1999, p. 24).

No caso da Alemanha, promovem-se transferências intergovernamentais tanto no sentido vertical, do governo federal para os Länder (estados), como no sentido horizontal, ou seja, entre os Länder. Essas transferências dividem-se em duas grandes categorias: subvenções específicas e transferências de equalização (WATTS e HOBSON, 2000, p. 07-08).

As subvenções específicas fluem do governo federal para os Länder para atender a projetos qualificados como “tarefas conjuntas”, para reembolsar dos estados para despesas com mandato federal, e para subsidiar projetos específicos relacionados à promoção da uniformidade de condições de vida.

Por sua vez, as transferências de equalização concretizam-se sob dois aspectos. No primeiro, os estados mais ricos transferem aos mais pobres receitas interestaduais, condicionadas a critérios especificados e uma fórmula definida, em razão da necessidade de evitar perturbações ao equilíbrio econômico geral, equalizando a ou promovendo o crescimento econômico. Em segundo lugar, há transferências federais suplementares, realizadas através de pagamentos efectuados aos estados mais pobres, com base numa percentagem fixa do IVA.

Deve-se registrar que apesar de se reconhecer vantagens na descentralização fiscal, como melhoria no acesso aos bens públicos e maior responsabilidade fiscal a nível local, existe

o risco de os governos subnacionais, eventualmente submetidos a uma menor supervisão, sem a devida capacidade de planejamento e despidos de mecanismos de controle da responsabilidade fiscal, venham a falhar na oferta adequada de infraestrutura e de bens públicos (PIANCASTELLI, BOUERI e LIMA, 2006, p. 36-37).

Assim, algumas atribuições devem ser mantidas centralizadas, inclusive, por razões de ordem econômica, como ocorre diante de externalidades espaciais, ocasionadas, por exemplo, quando os benefícios ou custos dos serviços levam também em consideração não residentes da região/local, o que pode provocar sua sub ou superestimação e no caso de atribuições que exigem uma área mais abrangente para que sua realização ocorra de maneira menos custosa, considerando-se, ainda, a majoração dos custos advindos da manutenção administrativa e do atendimento das conformidades dos serviços quando prestados de forma descentralizada. Ademais, há outras atribuições que, em sua essência, exigem ser concretizadas de maneira centralizada, sob pena de não terem seus fins efetivamente atendidos, p.e. política de estabilização monetária e políticas redistributivas, as quais exigem programas com âmbito nacional (SHAH, 1991, p. 04-05).

Percebe-se que a concentração das bases tributárias no regime federativo, apesar de delimitar em certa medida a autonomia subnacional, não compromete, obrigatoriamente, a autonomia fiscal destes entes, haja vista ser viável a equalização desta concentração com a adoção de medidas de abrandamento fiscal, como a repartição da receita tributária e o compartilhamento de bases tributárias. Estas medidas de compartilhamento podem se dar através da aplicação de alíquotas próprias dos entes subnacionais sobre uma mesma base tributária, verificada predominantemente em países nos quais os entes federativos detêm maior autonomia, p.e., Canadá, no qual se adota o IVA dual, partilhado entre Quebec e o Governo Federal, ou por meio da divisão da receita auferida em face da incidência de alíquota comum sobre a referida base, como ocorre na Alemanha também em face do IVA (REZENDE, 2006, p. 12-13).

Por sua vez, a repartição de competências tributárias consiste no mecanismo adotado para se estabelecer a divisão das variadas fontes de receita entre o poder central e os entes subnacionais, as quais podem se caracterizar por serem rígidas, como o Brasil, onde a Constituição Federal integra ao seu próprio texto toda a repartição de competências tributárias entre os membros da federação, ou flexíveis, quando a Constituição se limita a atribuir apenas parcela das competências tributárias a determinados entes, deixando as demais abertas à

tributação concorrente ou cumulativa infraconstitucional, como ocorre nos EUA (CONTI, 2001, p. 36).

A repartição de receitas tributárias pode se dar de forma direta, através da percepção imediata de valores arrecadados por outra unidade da federação, tendo em vista a atribuição de parcela da arrecadação tributária deste outro governo em favor do ente beneficiado, sem que haja qualquer intermediário ou que esta receita faça parte de qualquer fundo constitucional.

Por sua vez, tem-se a repartição indireta quando os recursos a serem repartidos são destinados a um fundo de participação, cujas receitas após integralizadas são divididas entre os respectivos beneficiários, seguindo-se critérios legais e constitucionais previamente definidos.

Ademais, as transferências de recursos podem ser obrigatórias ou voluntárias, sendo as primeiras estabelecidas pela própria Constituição Federal, como se dá em face dos Fundos de Participação Estadual e Municipal (FPE e FPM), ou ainda através de lei. Por sua vez, as transferências voluntárias são aquelas realizadas sob o juízo discricionário, por meio de celebração de acordo, convenção ou cooperação financeira entre os entes subnacionais.

As transferências voluntárias ou discricionárias são usualmente conhecidas por *grants*, espécie de distribuição de recursos que não se sujeita a regras rígidas, haja vista serem operacionalizadas sob o crivo de autoridades que exercem poderes discricionários, por sua vez, as transferências obrigatórias ou automáticas são habitualmente denominadas por *revenue sharing arrangements*, tendo em vista que são espécie de distribuição de recursos que não se submete a juízo de conveniência e oportunidade para ser realizada, tendo em vista já estar determinada no texto constitucional ou legal. No Brasil, apesar de os dois modelos de transferências serem amplamente utilizados, há predominância da distribuição de recursos de maneira obrigatória (automática), ponto pelo qual se diferencia dos Estados Unidos, onde predominam as transferências discricionárias (voluntárias) (CONTI, 2010, p. 27).

Por fim, pode haver ou não o estabelecimento de condicionamentos (vinculações) em face dos recursos objeto de repasses financeiros intergovernamentais. Assim, as transferências da arrecadação tributária ainda podem ser classificadas como condicionadas, as quais podem ser utilizadas como mecanismo de compartilhamento de políticas nacionais e de indução à cooperação intergovernamental para a prestação de serviços públicos prioritários, como educação e saúde, ou incondicionadas, caso não se vincule a utilização de recursos transferidos a nenhuma finalidade específica.

No sistema alemão de transferências intergovernamentais, no qual se realizam tanto transferências entre o governo federal e os estaduais, quanto transferências interestaduais, as

transferência realizadas pelo Poder Central em favor dos estados se dão através de concessões condicionais e concessões incondicionais. Destas, algumas estão focadas no desequilíbrio vertical, dirigindo-se a áreas constitucionalmente inseridas no âmbito de responsabilidade conjunta, e, outras estão focadas no desequilíbrio horizontal, geralmente realizando-se em prol de estados com capacidade fiscal abaixo da média, verificada após a distribuição do IVA e depois da equalização interestadual (WATTS e HOBSON, 2000, p. 36).

Assim, tendo em vista que as federações contemporâneas tendem a manter uma relativa concentração de recursos nos seus governos centrais e de encargos, em sentido amplo, em face dos entes subnacionais, traz-se à baila uma questão de destaque ao federalismo fiscal, qual seja, a criação e manutenção de instituições e mecanismos habilitados e aptos reduzir esta brecha vertical (*vertical gap*) criada em face do desequilíbrio originário da distribuição de encargos e recursos entre os entes federativos. Percebe-se, pois, que o que determina a formação desta brecha vertical entre os governos que integram a federação é a descentralização de encargos associada à centralização tributária (PRADO, 2007, p. 06).

Os desequilíbrios fiscais na federação podem ser verificados sob dois aspectos: vertical e horizontal, conforme se verifique o descompasso entre as receitas e as necessidades de gastos existente entre os vários níveis de governo (União, estados e municípios, no caso do Brasil) ou entre os governos de um mesmo nível federativo, repectivamente.

Concentrando-se a questão no desequilíbrio vertical, percebe-se que é comum às federações em geral um certo grau de desequilíbrio entre os meios de obtenção de receitas e as necessidades de despesas entre os vários níveis de governo, haja vista que até mesmo a eficiência da administração fiscal em face de determinados tributos exige uma administração central, o que, por si só, já contribui para o problema do desequilíbrio vertical. Sucede que apenas a repartição de receitas, através de mecanismos de transferências intergovernamentais, nem sempre é capaz de solucionar a questão, seja em razão da dificuldade em sua definição seja diante dos diversos pleitos apresentados pelos vários níveis de governo, muitas vezes conflitantes, conforme suas próprias particularidades. No Brasil, porém, busca-se resolver o desequilíbrio vertical através das transferências constitucionais (SHAH, 1991, p. 15).

Aspectos de cunho técnico, históricos e políticos são refletidos na concentração de bases tributárias. Não há como se negar que o federalismo fiscal adota nuances particulares a depender do local e tempo nos quais se observa. A realidade territorial e tempo ditarão as características de cada modelo federalista implantado, o que afasta a possibilidade de imposição

de um padrão fixo e imutável de repartição de receitas e de competências entre os entes subnacionais para que reconheça uma verdadeira Federação.

A análise de outros modelos de relações intergovernamentais na federação mostra-se interessante, porém, a dimensão fiscal existente em outros países não podem ser objeto de importação direta, sem que haja o devido sopesamento diante das características essenciais de cada Estado, como o processo de formação da federação, a quantidade dos seus entes subnacionais, os respectivos tamanhos e níveis de atividade econômica, as diferenças em termos de renda *per capita*, riquezas naturais, unidade étnica e geográfica de cada país, além da representatividade destas diversidade no Congresso Nacional e estrutura política nacionais (PIANCASTELLI, BOUERI e LIMA, 2006, p. 32).

Há diversas experiências internacionais, até mesmo em Estados que não são federativos, que concretizam a distribuição de receitas tributárias em busca da equalização fiscal tanto por meio da cooperação vertical, como através da cooperação horizontal, ou seja, transferências entre entes de mesma categoria. Veja-se.

Na Federação canadense, existe o *fiscal equalization program*, que realiza uma redistribuição de recursos entre as Províncias de maneira proporcional à respectiva redução de sua capacidade fiscal das Províncias. Já na Espanha, através do *fondo de compensación interterritorial*, se busca equalizar as diferenças econômicas entre os entes, que apesar de não serem integrantes de uma federação, gozam de relevante autonomia. Por sua vez, na Itália existem vários fundos, como o *fondo perequativo*, de finalidade redistributiva em atenção aos territórios com menor capacidade fiscal por habitante, previsto no art. 119 da Constituição (CONTI, 2010, p. 25-26).

Por sua vez, a Constituição dos EUA não possui previsão específica quanto às transferências intergovernamentais, de forma que não houve o implemento de esquemas generalizados de transferências verticais ou programas de equalização. Ademais, não foi constitucionalmente estabelecida a transferência de impostos federais para governos estaduais, havendo, apenas, pontuais impostos federais, como combustível e taxas aeroportuárias, designados por lei federal para transferência a estado voltados ao financiamento do sistema de transporte. De toda sorte, a Constituição não proíbe transferências intergovernamentais, concedendo ao governo federal, em verdade, amplo poder discricionário na arrecadação de receitas e na realização de gastos, favorecendo a implantação e crescimento de um sistema de transferências intergovernamentais não coordenado que levou os entes subnacionais a uma forte dependência em face destas transferências para atender às suas necessidades financeiras. Este

sistema de transferência é predominantemente constituído por subsídios condicionais, muitas vezes com as condições rigorosamente especificadas (WATTS e VIGNEAULT, 2000, p. 05-06).

Como já referido, nos Estados Unidos se adota um federalismo cooperativo, porém, sem se fixar um sistema rígido de transferências fiscais entre os governos, sendo, ao revés, flexível com a opção de serem realizados programas do governo central com a contrapartida dos governos estaduais envolvidos, que, assim, também arcam com os seus custos (*matching grants*), além de, concomitantemente, realizar transferências de renda e assistência social diretamente em favor das pessoas físicas. Por sua vez, a Alemanha, onde também se adota o modelo cooperativo de federação, se realiza um complexo sistema de transferências intergovernamentais, tanto no sentido vertical, como no horizontal, as quais são providas especialmente pelos recursos advindos do IVA (PIANCASTELLI, BOUERI e LIMA, 2006, p. 41).

A equidade alcançada através da provisão de serviços públicos é essencial à concretização do princípio da uniformidade de condições de vida, sendo, portanto, uma preocupação central nos sistemas federais. A prestação de serviços públicos uniformes está em consonância com os objetivos de equidade e com a garantia de igualdade de oportunidades e segurança econômica, por exemplo. Perceba-se que tais noções de equidade vertical e fiscal são bem destacados pelos arranjos do federalismo alemão, de forma que a uniformidade do princípio das condições de vida, os acordos de partilhas de receitas e a natureza autofinanciada da equalização de estado para estado, distinguem-no de outros acordos fiscais, como o canadense e o norte-americano (WATTS e HOBSON, 2000, p. 49)

Em 2007, Sérgio Prado (A questão fiscal na federação brasileira: diagnóstico e alternativas, 2007, p. 09-11) desenvolveu profundo estudo comparativo da descentralização nas federações da Austrália, Alemanha, Canadá e Índia, com o foco no federalismo fiscal, elaborado no âmbito do Convênio CEPAL/IPEA (Projeto: *Brasil: o estado de uma nação*).

O referido autor realizou um levantamento de dados relativos à participação percentual dos governos central e subnacionais na receita tributária total dos respectivos países, atentando-se à participação dos entes na arrecadação nacional e às suas respectivas disponibilidades de recursos, observada a participação das transferências nas receitas estaduais e o grau de condicionalidades destas transferências, critérios que juntos permitiram-lhe extrair e comparar o grau de autonomia dos governos subnacionais integrantes daquelas federações.

Em síntese, o referido relatório chegou à conclusão que a Austrália é a federação mais centralizada, haja vista que, dentre os demais países da amostra, o governo central australiano arrecada a maior parcela da carga tributária (70%). Ademais, observando-se o percentual de 55% da receita disponível do governo central, depois de descontadas as transferências, e que a arrecadação dos seus governos subnacionais foi a de menor expressão, fica bem clara a posição da Austrália como sendo país mais centralizado.

Por sua vez, ocupando o polo diametralmente oposto, o Canadá foi considerado o país mais descentralizado da amostra, pois o governo central canadense é o que arrecada e retém a menor parcela da carga tributária e o montante que transfere para os governos subnacionais não se submetem a condicionalidade, em quase sua totalidade. Alerta o estudioso que, ainda que se ampliasse a referida amostra, considerando-se as 25 federações atualmente existentes, apenas a Suíça teria um maior grau de descentralização do que aquele verificado no Canadá.

Por fim, a Índia e a Alemanha ficaram em uma situação intermediária, pois, nada obstante o ente central indiano arrecade e retenha a maior parcela da carga, suas transferências são menos condicionadas do que as da Alemanha. Assim, os entes subnacionais indianos controlam uma menor parcela do gasto (53% contra 64% da Alemanha), porém, por outro lado, gozam de maior autonomia quanto à realização dos seus gastos (38% de recursos condicionados contra 64% na Alemanha). Registre-se que apenas estes dados quanto às condicionantes, apesar de apresentarem fortes indicadores de centralização do poder fiscal, não exaurem a análise quanto ao nível efetivo de centralização, uma vez que as condicionalidades podem se originar de uma imposição unilateral, como p.e. na Índia, ou ser fruto de cooperação intergovernamental avançada, como se verifica em face de grande parcela das transferências condicionadas na Alemanha.

Assim, devidamente abordados os aspectos gerais pertinentes à Federação e serem consideradas as bases essenciais ao federalismo fiscal, passa-se a tratar da implantação do modelo federativo no Brasil.

3.3 Implantação da Federação no Brasil

Na esfera nacional, a federação se constituiu por segregação, ou seja, de forma centrífuga, abandonando-se o modelo de Estado Unitário vigente durante a época do Império, para tornar o Brasil um estado federativo (REGIS, 2009, p. 01).

O federalismo brasileiro foi implantado com a Constituição de 1891, promulgada logo após a proclamação da República em 1889. No artigo 2º desta Constituição¹², previa-se que cada uma das antigas províncias formaria um Estado, os quais tinham seus os princípios estruturadores dispostos nos arts. 63 a 67. O referido texto constitucional ainda elegeu o Município do Rio de Janeiro como a capital da federação, estabelecendo-se neste município seu Distrito Federal (SILVA, 2005, p. 156).

A Constituição de 1891 fixou as primeiras balizas para a distribuição de competências tributárias, prestigiando-se a União e os estados, porém, deixando à margem os municípios, os quais não foram dotados de competências neste primeiro momento de descentralização tributária. Neste momento, foram estabelecidos os pilares da racionalização do sistema constitucional tributário, nada obstante o seu caráter flexível tendo em vista que, apesar da discriminação das competências dentre os estados e a União, o art. 12¹³ da CF 1981 estabeleceu uma norma de competência concorrente entre os referidos entes federativos, autorizando a criação de outras fontes de receitas, cumulativas ou não, o que favorecia à superposição de tributos, ensejando, pois, a bitributação (COSTA, 1999, p. 72-73).

Por sua vez, a estrutura de governo apresentada por esta primeira Constituição da República se estabeleceu como um padrão, sendo seguido pelas demais Cartas Constitucionais, inclusive a atual de 1988, ao implantar um sistema presidencialista de governo, tal qual o modelo norte-americano, integrado por três poderes independentes entre si, quais sejam, o Executivo, o Legislativo e o Judiciário (AFONSO e JUNQUEIRA, 2013, p. 02).

Originariamente, foi implantado o modelo de federalismo clássico, dual, no qual imperava uma relação de coordenação entre os entes federados, prezando-se por uma relação horizontalizada entre os seus membros, os quais eram considerados igualmente autônomos, afastando-se a ideia de hierarquia federativa através de uma rígida repartição de competência, na qual cada ente federado deveria desenvolver suas competências integralmente, sendo fixada

¹² Art. 2º - Cada uma das antigas Províncias formará um Estado e o antigo Município Neutro constituirá o Distrito Federal, continuando a ser a Capital da União, enquanto não se der execução ao disposto no artigo seguinte.

¹³ 12 - Além das fontes de receita discriminadas nos arts. 7º e 9º, é lícito à União como aos Estados, cumulativamente ou não, criar outras quaisquer, não contravindo, o disposto nos arts. 7º, 9º e 11, nº 1.

uma rígida separação entre o poder central e o local, desde as normas gerais até as mais específicas, falando-se, portanto, em competências “reservadas” (CONTI, 2001, p. 20-22).

Analisando-se, a longo prazo as feições da federação brasileira, observa-se a ocorrência de fases pendulares de concentração e desconcentração de poder.

Durante este primeiro período da federação, com a instauração do federalismo dual, foram afastados o centralismo e a cooperação intergovernamental. Nesta fase, os estados gozaram de bastante liberdade no que tange à aplicação dos seus recursos, tendo em vista que a Constituição de 1891 não discriminava os produtos da arrecadação. Por outro lado, a inserção de recursos pelo Poder Central em prol dos estados apenas ocorria, caso solicitado, na hipótese de calamidade pública, conforme o art. 5º da referida Carta¹⁴, o que, conseqüentemente, deu azo ao agravamento das desigualdades regionais (BOFF, 2005, p. 63).

Evidencia-se, pois, o caráter segregador e centrífugo do federalismo dual, que deixa a sua margem os contatos e relações frequentes entre entes subnacionais e o governo central (HORTA, 1957).

Entre 1891 e 1930, como resposta entusiasta ao início da efetiva organização federativa do Estado brasileiro, houve uma forte tendência à descentralização, buscando-se a ampliação da autonomia dos estados de forma a refutar a centralização do poder verificada na época imperial. Deve-se registrar que a implantação da República Federativa interessava, especialmente, às províncias mais desenvolvidas do Sul e do Sudeste, razão pela qual São Paulo, polo do novo setor exportador, se posicionou à frente do movimento republicano e no comando da república em seus primórdios. (AFONSO e JUNQUEIRA, 2013, p. 02).

Diante desta realidade foi implantada a Réplia Velha (1889 e 1930), ficando o poder concentrado nos estados mais ricos da federação, no caso, Minas Gerais e São Paulo, grandes produtores de leite e café, respectivamente, razão pela qual o período ficou conhecido como a “Política do Café com Leite”, espelhando a oligarquia então estabelecida.

Enquanto outros países que adotaram o modelo federalista tiveram como mote a acomodação de diversos grupos étnicos dentro do mesmo Estado, o Brasil ao implantar a federação buscou em especial a autonomia às oligarquias estaduais, integrantes do vasto e desunido território. Assim, a República Velha se caracterizou pelas liberdades dos estados para dispor de seus interesses sem que houvesse interferência do poder central (REGIS, 2009, p. 02).

¹⁴ Art 5º - Incumbe a cada Estado prover, a expensas próprias, as necessidades de seu Governo e administração; a União, porém, prestará socorros ao Estado que, em caso de calamidade pública, os solicitar.

A implantação do federalismo no Brasil se deu mais em razão de uma decisão político-jurídica do que em face de pressões da realidade social, ou seja, enquanto fato sociológico anteposto. De toda sorte, com a federação houve a tendência ao fortalecimento da ordem democrática ao passo em que este modelo de organização de Estado reconhece independência e autonomia aos entes federativos, prezando pela distribuição do poder em seu território, pelos interesses das minorias políticas regionais, pela superação da cultura de coação e ordem para fomentar a colaboração recíproca entre os entes federados (HESSE, 1998, p. 184-188).

Sucedem que as deficiências da Federação brasileira mostravam-se evidentes, pois, a mera conversão formal das antigas províncias da época imperial em estados federados não lhes nutria das capacidades necessárias para realizar a autonomia federativa, o que lhes obstava o gozo de uma verdadeira independência (BOFF, 2005, p. 63).

Em 1930, com a campanha para sucessão presidencial, os estados de Minas Gerais, Paraíba e Rio Grande do Sul somaram esforços e encabeçaram a Revolução de 1930 para que fosse implantado um novo federalismo, derrubando-se a República Velha. Desta forma, com a crise de 1929 e a Revolução de 1930, seguindo-se com a tendência pendular, se inicia um ciclo de centralização na federação brasileira, que permanece até meados da década de 1940, como se evidencia pelo aumento da participação da União no gasto do setor público de 50% para 55% de 1930 a 1946 (AFONSO e JUNQUEIRA, 2013, p. 02).

A Revolução de 1930 estimulou a industrialização nacional, porém, apenas a vontade das elites política e econômica não era suficiente para engrenar o capitalismo industrial, exigindo-se para tanto o esteio de capital, infraestrutura, recursos humanos e cultura de negócios, os quais, sem agentes financiadores privados, passaram a ser assumidos pelo próprio Governo, que precisou se valer de empréstimos internacionais para atender às demandas destes novos empreendimentos, justificando-se à época uma forte intervenção do Estado na Economia (REGIS, 2009, p. 11).

A centralização do poder na União veio em contraposição às vontades políticas das elites regionais, que tiveram sua força mitigada pela adoção de medidas de concentração, previstas na Constituição de 1934, como p.e., a repartição do produto da arrecadação dos estados dentre seus respectivos municípios, alargamento das hipóteses de intervenção nos estados, além da previsão de competências privativas à União, reconhecendo a prevalência do Poder Central frente aos estados sob o fundamento de que era necessário conservar a União com solidez (BOFF, 2005, p. 64).

Diante da dificuldade de harmonização entre os entes subnacionais sob a flexibilidade da tributação originalmente prevista, a Constituição de 1934 passou a disciplinar de forma rígida as competências atribuídas aos entes políticos, sujeitando os municípios à organização que lhe fosse atribuída pelo seu respectivo estado. Desta forma, foi retirado do legislador ordinário o espaço para o exercício da atividade criativa/inovadora no sistema jurídico-tributário nacional, reduzindo-lhe ao papel conformador das normas constitucionais, responsáveis por demarcar a esfera de atuação tributária a cada entidade descentralizada. Ressalte-se, ainda, que a referida distribuição de competências privativas levou em consideração apenas o critério jurídico-formal de cada tributo, ou seja, sua designação jurídica, permitindo, assim, que sob a mesma base econômica houvesse a incidência de vários tributos (COSTA, 1999, p. 74-75).

Nada obstante a referida centralidade, sob o governo de Getúlio Vargas (Estado Novo), a Constituição de 1934 implantou na esfera nacional o federalismo cooperativo, em especial pela criação de impostos regionais, os quais tinham seu lançamento e regulação submetidos à competência dos estados e sua arrecadação partilhada entre estados e municípios, e pela política de auxílio à região Nordeste, subsidiada por repasses de recursos federais e estaduais¹⁵.

O federalismo cooperativo zela pela cooperação entre seus membros, realizando uma repartição de competência de forma integrativa, caracterizada por permitir a atuação de vários entes para a concretização de uma mesma finalidade constitucional e, especialmente, por prestigiar a realização de distribuição de recursos financeiros entre seus membros.

Porém, como o Poder Executivo Central concentrava substancialmente o poder em sua esfera federativa, Salete Oro Boff (Reforma Tributária e Federalismo Fiscal: entre o ideal e o possível, 2005, p. 65) concluiu que a federação nacional, na época do Estado Novo (1937-1946), não teria passado de uma mera inscrição nominal.

Com o fim do Estado Novo, a partir de meados dos anos 40, mais uma vez o pêndulo retoma o movimento de descentralização do poder no Brasil, guiado pelo ideal de redemocratização nacional, desaguando na elaboração de um novo texto constitucional, que posteriormente se tornou a Constituição de 1946. Nessa toada, voltou-se a zelar pela autonomia dos estados, em especial no que tange à autonomia financeira, prevendo-se a competência tributária própria de diversos impostos (art. 19), a participação no produto da arrecadação de

¹⁵ BRASIL. Jurisprudência STF. Voto Min. Luiz Fux. Julgamento Recurso Extraordinário nº 705.423/SE, Relator(a): Min. Edson Fachin, Tribunal Pleno, julgado em 23/11/2016, Processo Eletrônico Repercussão Geral – mérito, DJe-020, divulgação 02-02-2018 e publicado em 05-02-2018.

impostos federais (art.15, § 2º e 4º) sendo, em seguida, criados pela EC 18/65 os Fundos de Participação (CONTI, 2001, p. 20-23).

Perceba-se que apenas com a Constituição de 1946, passou a ser adotada no sistema jurídico nacional a técnica de discriminação de receitas tributárias pelo produto, renunciando-se os ideais do federalismo cooperativo ao ser possibilitada a repartição entre diversos entes subnacionais de recursos aferidos através da arrecadação tributária (COSTA, 1999, p. 74-75).

Consequentemente, houve uma retração da centralização do gasto público, fazendo com que a participação federal retornasse ao anterior percentual 50% sobre o total dos gastos nacionais (AFONSO e JUNQUEIRA, 2013, p. 02).

Em 1964, foi implantado o governo militar, através do golpe de Estado, que vigorou por 21 anos, inaugurando um novo período de repressão e centralização política e fiscal. O Golpe Militar pôs abaixo ideais democráticos e federativos ao colocar em prática várias medidas de centralização do poder e de concentração de receitas fiscais, impondo medidas características de regimes unitários, como restrições orçamentárias aos estados, forte controle sobre bancos e emissão de títulos estaduais, chegando ao extremo de instituir eleições indiretas dos governadores estaduais, que deveriam passar pelo crivo das respectivas Assembleias Legislativas, submetidas ao controle do partido político que respaldava o governo militar (ARENA), ressaltando-se desta captura autoritária apenas o Estado da Guanabara. Diante deste contexto, o Brasil aproximava-se bastante de um Estado Unitário (REGIS, 2009, p. 04-05).

Perceba-se que em 1983, no auge da centralização, a União chegou a reter cerca de 70% da receita tributária disponível e do gasto público nacional (AFONSO e JUNQUEIRA, 2013, p. 03).

Nada obstante o regime autoritário e antidemocrático instalado pelos militares, a reforma tributária de 1965/67 trouxe alguns frutos relevantes ao federalismo fiscal, especificamente, o Código Tributário Nacional, Lei Federal nº 5.172/66, instrumento infraconstitucional de normas gerais de maior relevância para integração do sistema jurídico tributário nacional, que definiu as bases do sistema fiscal vigente até os dias atuais.

Podem ser apontados três elementos principais na Reforma de 65, quais sejam, o reforço da capacidade tributária própria de estados e municípios (criação do ICM sob a competência estadual e do ISS sob a competência municipal), a transferência de receitas federais a estados e municípios de menor desenvolvimento e escassa população e a partilha federativa de recursos vinculados a investimentos na infraestrutura de transportes, energia e

telecomunicações, e, por fim, a partilha da receita estadual oriunda da cobrança do ICM com os respectivos municípios, principal imposto sobre o consumo. (PRADO, 2007, p. 55 -56).

Ademais, a Reforma de 65 foi responsável por inserir feição econômica e considerar os efeitos financeiros na classificação jurídica dos tributos, definindo, assim, quatro conjuntos de impostos, quais sejam, impostos sobre o comércio exterior, impostos sobre o patrimônio e renda, impostos sobre circulação e produção e impostos especiais, atentando-se, assim, para a repercussão econômica dos tributos.

Por outro lado, diante da realidade política vivida nacionalmente, a distribuição da competência tributária pautada na Reforma de 65 caracterizou-se pelo seu caráter centralizador. À União estavam designados os impostos sobre o importação e exportação (comércio exterior), sobre propriedade rural e renda (patrimônio e renda), sobre produtos industrializados, operações de crédito, câmbio e seguro, títulos e valores mobiliários e sobre serviços de transporte e comunicações (produção e circulação), salvo os de caráter municipal, além dos impostos especiais, incidentes sobre combustíveis e lubrificantes líquidos e gasosos, energia elétrica e minerais, e dos extraordinários. Aos estados foram atribuídos os impostos sobre transmissão de bens imóveis por natureza ou acessão física e de direitos reais sobre imóveis (patrimônio e renda), e o imposto sobre circulação de mercadorias (ICM), referente ao campo de impostos incidentes sobre produção e circulação. Por fim, aos municípios era atribuído o imposto predial e territorial urbano (patrimônio e renda), imposto sobre circulação de mercadorias (produção e circulação), com legislação estadual e alíquota limitada a 30% e impostos sobre serviços de qualquer natureza, residuais às competências federal e estadual. Em comum à União, aos estados e aos municípios fora estabelecida a competência para instituição de taxas e contribuições de melhoria¹⁶.

Perceba-se que desde o Ato Institucional nº 5, em 1968, até aproximadamente 1983, houve forte centralização dos recursos fiscais nas mãos do governo federal, reduzindo-se as transferências dos fundos de participação e ampliando-se as condicionalidades sobre estas transferências, com a finalidade de se atender a dois objetivos, um pertinente ao plano político, no sentido de viabilizar o forte controle do regime militar sobre os governos estaduais, deixando remanescer apenas algumas instituições com um mínimo de aspecto democrático, e outro voltado à seara econômica, garantindo-se o controle sobre o gasto público nas mãos do governo

¹⁶ BRASIL. Site Câmara dos Deputados. EC 18/65. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/emecon/1960-1969/emendaconstitucional-18-1-dezembro-1965-363966-publicacaooriginal-1-pl.html>. Acesso em: 09/10/2018.

central, viabilizando, assim, a implementação II Plano Nacional de Desenvolvimento (PND), voltado ao sistema de empresas estatais e autarquias setoriais (PRADO, 2007, p. 56-57).

Não há como se esquecer que a Reforma de 65 se deu em meio a uma realidade política altamente centralizadora, um verdadeiro golpe, havendo em 1968, diante da radicalização do regime militar, restrições em face das transferências intergovernamentais. O referido contexto centralizador apenas começou a ser atenuado em 1976, com a edição da EC nº 05/75, responsável por elevar os percentuais da arrecadação federal destinados ao FPE e ao FPM, sucedendo nos anos seguintes progressivo crescimento, espelhando o início de uma transição à redemocratização do Brasil (BARROSO, 2009).

O Governo Militar promoveu forte centralização dos recursos fiscais, alijando as elites estaduais dos processos decisórios relevantes no plano macroeconômico, o que, em contrapartida, provocou a adoção de condutas individualistas dos governos estaduais, gerando um grande acirramento de conflito vertical, que se arrastou pelos anos oitenta e culminou na reforma constituinte de 1988. A constituinte de 1988 erguia a bandeira da descentralização, afastando-se a interferência do poder central e prestigiando-se a autonomia dos entes subnacionais ao promover uma ampliação inédita dos coeficientes dos fundos de participação, atingindo 44% da receita do IR e IPI, a criação do ICMS, com grande expansão da base tributária disponível para os governos estaduais, potencializando a produtividade da referida base tributária, através dos processos de privatização que viriam ocorrer alguns anos depois, ensejando a expansão de alguns destes serviços. Ademais, ainda foi concedida ampla autonomia aos gestores estaduais ao se afastar a interferência do poder central da administração de seus impostos, sendo descentralizados o dever de atendimento básico de saúde e a educação básica, ampliando-se as transferências federais para financiamento de programas nacionais executados pelos governos locais, especialmente em face do SUS e, posteriormente do FUNDEF (PRADO, 2007, p. 58-59).

Somando-se a este enfraquecimento do regime militar, o esgotamento do padrão de crescimento econômico, caracterizado pela hiperinflação, pelos consecutivos fracassos de planos de estabilização e pela estagnação da arrecadação tributária, impulsionou ainda mais o movimento de redemocratização nacional, conferindo-se destaque à descentralização fiscal, reconhecida como fundamental ao processo de representatividade popular nas decisões do Estado, havendo, em razão disto, um relevante acréscimo nas transferências de impostos federais em prol dos estados e municípios (AFONSO e JUNQUEIRA, 2013, p. 03).

Pois bem, voltando-se o foco à Constituição Federativa do Brasil de 1988, considera-se como um dos seus marcos o reconhecimento expresso da autonomia política aos municípios, conforme se extrai dos arts. 1º, 18 e 34, VII, c, ao se determinar que a República Federativa do Brasil é formada pela união indissolúvel dos Estados, Municípios e do Distrito Federal, além de se reconhecer que a organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos da Constituição.

Por outro lado, percebe-se que a CRFB/88 adotou um federalismo cooperativo, conforme expressamente consta em seus arts. 1º e 3º, a partir dos quais se pode extrair a previsão do dever recíproco e solidário de auxílio político, administrativo e financeiro entre os entes federados, em busca da substancial redução das grandes desigualdades regionais e locais verificadas no Brasil, razão pela qual assegura-se a independência financeira dos estados e municípios através da distribuição de competências tributárias, reforçadas por meio de mecanismos de compensação financeira, como a participação em fundos (art. 159 CRFB/88), ou ainda incentivos federais regionais, voltados à redução das desigualdades inter-regionais (DERZI, 1999, p. 25).

Ressalta-se, ainda, que a forma de estado federativa foi eleita como cláusula pétrea, sendo a indissolubilidade federativa imodificável através de emendas constitucionais, garantido aos entes federados (União, estados e municípios) a autonomia, a repartição de competências e receitas tributárias e a paridade na representação dos estados perante o Senado Federal.

Nada obstante ter a CRFB/88 seguido a tendência do federalismo cooperativo e, inclusive, ter estabelecido várias competências materiais e legislativas comuns e concorrentes, por outro lado, ainda preservou competências privativas, algumas materiais exclusivas e outras legislativas, podendo-se reconhecer, portanto, que também foram adotadas algumas técnicas do federalismo dual (CONTI, 2001, p. 24).

A CRFB/88, norteando-se pelo princípio geral da predominância do interesse, discriminou de maneira explícita em favor da União, estados e municípios, as suas respectivas competências legislativas, privativas e concorrentes, e materiais, exclusivas e comuns, além de imputar-lhes autonomia federativa (política, administrativa e financeira), passando a reconhecer uma maior dignidade federativa aos seus membros, especialmente aos municípios, ao instituir formalmente uma Federação de terceiro grau, pois concedeu também aos municípios autonomia e identidade política própria.

O art. 22 da CRFB/88 elenca as competências privativas da União, dentre elas se destacam as legislações referentes aos direitos civil, penal e do trabalho, comércio exterior e interestadual, naturalização, emigração e imigração, entrada, extradição e expulsão de estrangeiros, organização do sistema nacional de emprego e condições para o exercício de profissões, seguridade social e as diretrizes e bases da educação nacional.

Por sua vez, entre as competências comuns à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios, dispostas no art. 23 da CRFB/88, pode-se relevar a de zelar pela guarda da Constituição, das leis, das instituições democráticas e conservar o patrimônio público, cuidar da saúde e assistência pública, da proteção e garantia das pessoas portadoras de deficiência, proporcionar os meios de acesso à cultura, à educação, à ciência, à tecnologia, à pesquisa e à inovação, promover programas que combatam as causas da pobreza e os fatores de marginalização, promovendo a integração social dos grupos desfavorecidos.

Nas matérias submetidas à legislação concorrente (art. 24), podem-se destacar as legislações pertinentes aos direitos tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico, educação, cultura e ensino, previdência social, proteção e defesa da saúde, assistência jurídica e defensoria pública, proteção e integração social das pessoas portadoras de deficiência, proteção da infância e da juventude. Em face destas matérias, a União é responsável por emitir normas gerais (§ 1º), cabendo aos Estados-membros e o Distrito Federal a competência de suplementar a legislação sobre o assunto.

Com esta divisão concorrente de competência se busca obter parâmetros nacionais a serem conferidos pela União, sob os interesses fundamentais da federação, respeitando-se um mínimo de autonomia aos entes subnacionais em face de seus interesses específicos, desde que não contrariem as normas gerais impostas pelo poder central.

Assim, considerando-se a instauração de um federalismo cooperativo, deve-se registrar a distinção entre a coordenação e a cooperação tratada por Gilberto Bercovici (A Descentralização de Políticas Sociais e o Federalismo Cooperativo Brasileiro, 2002, p. 14-17), ambas características às relações de interdependências existentes entre os entes federados.

A primeira, coordenação, consiste na distribuição da titularidade e do exercício de competências, no qual todos os entes da Federação exercem, em algum grau (com âmbitos e intensidades distintos), participação no exercício das competências federativas assim distribuídas.

Nesta há uma atribuição e exercício conjunto destas competências, pautada pela vontade livre e igualmente reconhecida entre as partes, o que, apesar de possibilitar uma atuação

isolada e autônoma do ente federado, conforme suas próprias necessidades, tem como finalidade um resultado comum e do interesse de todos. Ou seja, a decisão comum fixada em nível federal, normas gerais guiadas pelos interesses fundamentais da federação, passa a ser conformada e posta em prática de forma autônoma pelos entes subnacionais, conforme suas peculiaridades regionais/locais, encontrando-se materializada através da distribuição de competências concorrentes entre a União, estados e Distrito Federal no art. 24 da CRFB/88.

Por sua vez, na cooperação se revela uma tomada de decisão conjunta em face de matérias de interesse comum extremamente interdependentes, que não poderiam ficar sob uma competência preponderante ou exclusiva de determinado ente federativo, vez que não se sujeita a uma atuação isolada. Na cooperação, os entes federados têm sua atuação vinculada àquela decisão conjuntamente determinada pela vontade comum, definida pelo conjunto dos entes federativos, ensejando, conseqüentemente, o seu co-exercício e, também, co-responsabilização, vez que não há supremacia de nenhuma esfera sobre a (s) outra (s), situação que se verifica nas competências materiais comuns atribuídas à União, estados e municípios no art. 23 da CRFB/88.

A cooperação federal tem como fonte a Constituição e, assim, dependendo das previsões constitucionais, poderá conter caráter obrigatório, caso sejam previstas pela própria Constituição competências que apenas sejam exercitáveis de maneira conjunta, como no art. 23 da CRFB/88, ou facultativo, caso a Constituição ofereça uma distribuição alternativa de competências, apenas estimulando a atuação conjunta, que caso seja seguida pelos entes federativos deve se pautar pelos critérios de cooperação nela traçados. Por fim, a cooperação ainda poderia se dar de maneira voluntária, quando baseada em acordo firmado entre as partes envolvidas, as quais poderiam, até mesmo, fixar forma de atuação distinta daquela traçada pelo texto constitucional.

No Brasil, apenas se verifica a hipótese de cooperação obrigatória, estando tratada no seu art. 23, diversamente do que se verifica na Alemanha, onde a cooperação é verificada nas três modalidades acima referidas, obrigatória (artigo 91, *a*, da Lei Fundamental Alemã), facultativa (artigo 91, *b*, da Lei Fundamental Alemã) e voluntária (como ocorreu inúmeras vezes) (BERCOVICI, 2002, p. 17).

Deve-se observar que a fixação de competências comuns/concorrentes entre o governo central e os entes locais é considerada como uma tendência não apenas em Estados propriamente federativos, mas também naqueles que adotam outras formas de estado

descentralizadas, como na Itália e Espanha, onde também se verificam conflitos de legislação (CONTI, 2010, p. 22).

No Brasil, conforme demonstrativo de despesas por função, referente ao exercício de 2015, discriminado por esfera de governo, extraído do sítio eletrônico do Ministério da Fazenda Nacional¹⁷, percebe-se que a atuação da União prevalece nas áreas de defesa nacional, previdência, assistência, trabalho. Por sua vez, os governos estaduais têm destaque na segurança pública e transportes, além de executarem bastante despesa com educação e, por fim, aos municípios verifica-se uma despesa crescente com ensino e saúde, concentrando, também, os gastos com habitação, urbanismo e saneamento.

Observe-se que não há e dificilmente seria viável uma divisão rígida de encargos no nosso país diante de sua dimensão continental e grandes diversidades regionais econômicas e sociais. Exatamente por conta disto, a realização da descentralização não deveria ter se dado de maneira desordenada, reclamando, ao revés, embasada coordenação e planejamento para uma divisão de encargos e receitas mais eficiente. Porém, da forma como foi levada, ensejou à superposição de ações em determinadas áreas e o esvaziamento em outras, levando no primeiro caso ao excesso de intervenções de vários entes sobre um mesmo setor (p.e. meio ambiente), dando-se espaço a uma atuação descoordenada, pautada por políticas excessivamente individuais, ensejando, conseqüentemente, o desperdício de recursos, e, na segunda hipótese, a carência na atuação estatal em importantes áreas, como segurança pública (AFONSO e JUNQUEIRA, 2013, p. 23).

A descentralização de receitas e competência se realizou sem nenhum plano ou programa de atuação definido entre União e entes federados, encontrando-se na fracassada “Operação Desmonte” do Governo José Sarney a iniciativa mais programada do Poder Executivo federal, incluída na proposta orçamentária de 1989 prevendo o corte de dotações orçamentárias federais para programas sociais que a nova Constituição imputava aos entes federados. Todavia, o referido programa de governo não foi aprovado pelo Congresso Nacional, que o rejeitou ao votar o orçamento daquele ano. Desta forma, após a Constituição de 1988, ainda que de forma lenta, inconstante e descoordenada, os Estados e municípios também passaram a titularizar políticas sociais, antes submetidas à competência da União, especialmente nas áreas da saúde, educação, habitação e saneamento. A adoção de uma política

17 BRASIL. Site da RFB. Consolidação das Contas Públicas – Exercício 2015. Demonstrativo das Despesas por Função - por esfera de governo e consolidado nacional. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/390400/CCP+2015.pdf/b4635ba8-dfff-41a8-91ee-2b0ffc4e961f>. Acesso em: 16 de julho de 2018.

nacional planejada de cooperação e coordenação entre União e entes federados, respaldada pelo auxílio técnico, administrativo e financeiro federal, mostra-se essencial à promoção do desenvolvimento e da igualdade de condições sociais de vida, pois desta forma será possível conferir um mínimo de segurança para que os entes subnacionais se encorajem a assumir e realizar materialmente as políticas descentralizadas e, assim, seja alcançado um melhor equilíbrio quanto ao desenvolvimento social entre os diversos entes da federação (BERCOVICI, 2002, p. 20-23).

Sucedem que, nada obstante a União ou mesmo alguns estados estejam reduzindo sua participação nos investimentos e programas de duração continuada, estes entes, que se desoneram de atribuições constitucionais, não concedem auxílio técnico, nem transferem pessoal e bens às unidades estaduais ou locais em face das quais se passa a imputar tais responsabilidades, o que, evidentemente, demanda o desenvolvimento de novos procedimentos técnicos e logísticos necessários ao seu atendimento, além de gerar um aumento não previsto das despesas públicas agregadas, impacto este ainda mais agravado pelas grandes desigualdades regionais, econômicas e sociais (AFONSO e JUNQUEIRA, 2013, p. 23-24).

Percebe-se, pois, que vem sendo realizada a descentralização de políticas sociais através da inclusão de dispositivos na Constituição que transferem a outros entes federados as políticas sociais, sem que haja assistência necessária a estes entes subnacionais que passam a incorporar estas novas atribuições, não havendo a adoção de medidas de coordenação e planejamento essenciais a uma eficiente transição, determinando-se, ainda, em alguns casos, a vinculação de receitas, como nos casos do ensino fundamental (EC nº 14/1996) e dos serviços públicos de saúde (EC nº 29/2000).

Nada obstante as federações terem a diversidade como elemento natural, no caso do Brasil a acentuada disparidade socioeconômica entre as unidades federadas consiste em grave óbice ao seu desenvolvimento, sendo, portanto, reconhecida esta característica como a mais marcante desta federação. As desigualdades ultrapassam as relações interpessoais, sedimentando-se também nas esferas as inter-regionais, circunstância que dificulta demasiadamente uma articulação federativa coordenada (AFFONSO, 2000, p. 132).

Conforme dados do IBGE 2015¹⁸, a realidade nacional marcada pela grave desigualdade socioeconômica pode ser facilmente constatada através de um comparativo atual entre os PIB's das capitais de São Paulo (primeiro lugar do ranking) e do Tocantins (ocupando

¹⁸ BRASIL. Site IBGE. Disponível em: <https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-sala-de-imprensa/2013-agencia-de-noticias/releases/18785-pib-dos-municipios-2015-capitais-perdem-participacao-no-pib-do-pais>. Acesso em: 24 de julho de 2018.

a última colocação no ranking), entre os quais existe uma variação de quase nove vezes no valor de seus respectivos produtos internos brutos (PIB).

José Roberto Afonso e Gabriel Junqueira (O federalismo Fiscal na organização do estado brasileiro pela constituição de 1988, 2013, p. 23), diante desta séria limitação estrutural, apontam dois movimentos como meio de se obter avanços: “de cima para baixo”, no sentido de o governo federal deveria atuar como coordenador e regulador para que o compartilhamento de responsabilidades alcançasse a menor ineficiência econômica possível, e “de baixo para cima”, no sentido de que os governos estaduais e municipais empreendessem maiores esforços cooperativos, inclusive através de atuação conjunta em torno de responsabilidades e tarefas, como a realização de consórcios ou fóruns regionais de governantes, reconhecendo, porém, que tal articulação é bastante complexa no campo tributário.

A ausência de um projeto de articulação e de uma coordenação estratégica do sistema, ou seja, de uma política global de descentralização, aliada às grandes diferenças socioeconômicas verificadas no vasto território nacional, promoveu a coexistência de lacunas e sobreposição de atribuições constitucionais (AFFONSO, 2000, p. 133-134).

Em suma, com a descentralização de encargos sem planejamento e coordenação, alimenta-se a ineficiência na provisão dos serviços públicos, pois, haverá perda de energia e de recursos caso ocorra superposição de ações governamentais descoordenadas, ao passo em que a carência de atuação do Estado em outras áreas abre margens para a instauração de crises sociais e econômicas no respectivo setor.

3.4 Federalismo Fiscal Nacional

A Assembleia Constituinte de 88 promoveu uma extensa descentralização política e fiscal, fortalecendo os governos subnacionais, em especial os municípios que passaram a receber fundos diretamente do governo federal.

No Brasil, a descentralização verificada com a edição da CRFB/88 se deu por demanda, repousando neste caráter uma das principais características do processo descentralizador da federação brasileira, associado à sua simultaneidade com o período de abertura da política nacional (redemocratização), deflagrada pelos governos subnacionais no início dos anos 80, quando foram estabelecidas eleições diretas para governadores e prefeitos, vindo a impactar no poder central com eleições diretas para Presidência da República apenas no final da referida década, através da Constituinte de 1988. Desta forma, percebe-se que houve nacionalmente uma identificação entre os processos de descentralização e de redemocratização (AFFONSO, 2000, p. 133-134).

Assim, se por um lado, a década de 80 foi tida como “perdida”, sob o aspecto econômico, em razão das crises da dívida, externa e pública, e pelo esgotamento do padrão de crescimento econômico, por outro, no aspecto político, esta década produziu muitos e relevantes frutos, haja vista marcar o período de transição do regime militar autoritário para a redemocratização e descentralização nacionais, alcançando seu ápice com a Assembleia Constituinte de 1987/1988 e com a atual Constituição de 1988, a partir de quando foi institucionalizada uma nova forma de organização do Estado pautada pela efetiva representatividade popular e ampla democracia (AFONSO e JUNQUEIRA, 2013, p. 01).

Fazendo um paralelo com o contexto dos processos de descentralização fiscal na América Latina, Rui de Britto Álvares Affonso (Descentralização e reforma do estado: a federação brasileira na encruzilhada, 2000, p. 128) verifica que a descentralização pode ser associada a três processos distintos, quais sejam, redemocratização a partir dos anos 80, crise fiscal dos governos centralizados e problemas de governabilidade. Entenda-se.

A cronologia do processo de descentralização fiscal demonstra estar associado com os fatores que o determinaram. Desta forma, em regra, quando impulsionada por processos de crise fiscal do governo central ou pela crise aguda de governabilidade, no primeiro momento deste processo seria realizada a distribuição de atribuições aos entes subnacionais, ou seja, das tarefas públicas que antes estavam sob a competência do poder central, vindo apenas em um segundo momento a ser discutida a questão do lastro financeiro necessário ao seu efetivo cumprimento.

Ou seja, nestes casos o poder central primeiro repassaria “parcela da crise” aos entes subnacionais com a transferência dos encargos, ficando para um segundo momento a discussão quanto à distribuição de recursos necessários a subsidiar as correspondentes atribuições.

Sucedendo que no Brasil, diversamente do que ocorrido na maior parte dos países da América Latina, a descentralização de recursos precedeu a transferência de atribuições, sendo seu fator determinante o processo de redemocratização vivida nos anos 80 que acolheu às pressões dos governos subnacionais por uma maior participação nas receitas fiscais, ao passo em que na maior parte dos processos de descentralização ocorridos na América Latina estes se basearam na tentativa de tornar o Estado Unitário mais eficiente através da descentralização do aparelho de Estado, vinculando-se o desenvolvimento econômico ao desenvolvimento social para se superar o atraso econômico (AFFONSO, 2000, p. 128-132).

Foram circunstâncias políticas, afastadas de qualquer estratégia macroeconômica deliberada, que determinaram a descentralização fiscal, financeira e administrativa, caracterizando-se essencialmente enquanto lastro financeiro do processo de redemocratização nacional a busca pela redução do poderio financeiro federal (AFONSO e JUNQUEIRA, 2013, p. 24).

A distribuição de despesas e funções tributárias é questão fundamental em uma Federação, a atribuição das despesas deveria preceder a de receitas, tendo em vista que, em geral, a garantia de recursos deve ser guiada pela necessidade de despesa, conforme se dê o nível da imputação dos gastos públicos entre os entes federados. (SHAH, 1991, p. 03).

Assim, com a nova Constituição de 1988 houve uma reação em busca da descentralização do poder tributário, sob uma perspectiva de construção democrática, fazendo com que a União tivesse reduzida grande parcela de seus recursos, constatada especialmente na elevação dos percentuais repassados pelo governo federal aos estados e municípios por meio de fundos constitucionais, acompanhado pelo alargamento das competências tributárias dos entes subnacionais, como se deu em face da abrangência da incidência do ICMS, de competência estadual, em face de bases que antes se submetiam à tributação federal (BOFF, 2005, p. 163).

Diante deste cenário, verifica-se que o Brasil passou a ser, sob a perspectiva fiscal, um país descentralizado, mantendo até os dias atuais esta tendência, como se verifica nos dados publicados pela RFB referente à participação dos entes federativos na arrecadação tributária nacional entre os anos de 2007 a 2016:

TABELA 01 – Evolução da Participação dos Entes Federativos na Arrecadação Total (2007 a 2016)

Série Histórica - Evolução da Participação dos Entes Federativos na Arrecadação Total - 2007 a 2016

Ente Federativo	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	Repres. Gráfica
Governo Federal	69,99%	69,40%	68,83%	69,02%	70,01%	69,08%	68,96%	68,47%	68,36%	68,27%	
Governo Estadual	24,83%	25,46%	25,71%	25,47%	24,48%	25,15%	25,28%	25,46%	25,41%	25,40%	
Governo Municipal	5,18%	5,15%	5,45%	5,51%	5,52%	5,78%	5,76%	6,07%	6,23%	6,34%	
Total	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	

Fonte: Tabela constante no site da RFB. Carga Tributária no Brasil (2016). Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2016.pdf>. Acesso em: 01/10/2018.

Percebe-se que União desde 2012 vem tendo seguidamente sua participação reduzida na arrecadação total, considerando-se como tal aquelas oriundas de tanto fonte própria, quanto as de repasse, ou seja, em 2016, constatou-se a quinta redução percentual consecutiva. A participação dos estados, por sua vez, apresentou maior oscilação entre acréscimos e reduções no decorrer do período analisado, percebendo-se, porém, que em relação ao período inicial (2007), houve um aumento na participação dos estados em 0,57 pontos percentuais no ano de 2016. Já a participação dos Municípios está em uma crescente desde 2010, ressaltando-se apenas o exercício de 2013 no qual houve uma pequena redução de 0,02 pontos percentuais.

À luz da CRFB/88, percebe-se que o Poder Constituinte brasileiro optou por um sistema misto de repartição de fontes de receitas tributárias, instituindo duas técnicas de repartição, quais sejam, a atribuição de competência tributária própria (discriminação por fonte) e a participação vertical entre os entes federados (discriminação por produto).

A distribuição da estrutura fiscal tende a favorecer a eficiência alocativa de recursos públicos, de acordo com os específicos interesses locais e as competências materiais a serem concretizadas por cada ente federativo.

Nada obstante, no que se refere à distribuição de competências tributárias próprias (discriminação pela fonte), a Carta de 1988, mesmo tendo realizado uma descentralização de bases tributárias, ainda manteve a maior parcela da competência tributária sob a competência da União, outorgando-lhe, inclusive, a competência para instituir e arrecadar os tributos de maior expressão financeira.

Além das taxas e contribuições de melhoria, comuns a todos os entes, dentre os treze impostos previstos na Constituição Federal, sete foram inseridos na competência privativa da União (II, IE, IPI, IOF, IR, ITR e IGF, além do extraordinário e residual) conforme o art. 153 da CRFB/88, três foram atribuídos aos Estados (ICMS, IPVA e ITCMD), elencados pelo art. 155 da CRFB/88, e três aos Municípios (IPTU, ITBI e ISS), descritos pelo art. 156 da CRFB/88, acumulando o Distrito Federal as competências tributárias municipais e estaduais, estando, pois, habilitado a criar os seis respectivos impostos.

Por sua vez, no que se refere à repartição do produto da arrecadação (discriminação pelo produto), a Constituição previu duas modalidades, quais sejam, direta e indireta.

Perceba-se que como a CRFB/88 promoveu uma discriminação rígida de receitas, também fez constar de seu corpo as regras necessárias à fiel execução destes mecanismos de repasse de parcela do produto arrecadado por um determinado ente em favor de outra unidade federativa, garantindo, através destes mecanismos, a autonomia financeira daqueles entes que dependem de repasses fiscais para sua manutenção, tendo em vista que a distribuição própria (por fonte) de tributos não lhes seria suficiente para tanto (CONTI, 2001, p. 37).

Porém, nada obstante ter a Constituição de 1988 optado por um sistema rígido de repartição de receitas tributárias entre os membros federativos, a Carta Magna não exauriu a matéria, autorizando que o legislador infraconstitucional estabeleça alguns critérios necessários à sua concretização, como p.e. se percebe em face da partilha de 25% do produto da arrecadação do ICMS aos Municípios, dos quais três quartos, no mínimo, serão creditados aos Municípios conforme o valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e à prestação de serviços realizadas em seu território, conceitos estes definidos em lei complementar (art. 158, parágrafo único, I, e art. 161, I), e até um quarto será creditado conforme o que dispuser a lei estadual (art. 158, II).

Em geral, os Estados Federais adotam o sistema de cooperação vertical, através de transferências de recursos do poder central para as unidades subnacionais, ou vice-versa, sendo, muito mais frequente a primeira hipótese. Este é o padrão adotado nacionalmente, concretizando-se a cooperação vertical entre os membros da federação. Porém, há casos em que esta cooperação se dá em nível horizontal, como ocorre na Alemanha, onde as unidades de mesmo grau realizam transferências fiscais entre si em busca de uma equalização ideal na distribuição de recursos e, assim, de se melhor alcançar uma uniformidade entre os entes federativos (CONTI, 2001, p. 40).

A Constituição de 88 previu duas formas de se realizar esta participação direta, quais sejam, quando concedida a própria arrecadação de tributo pertencente à competência de outro ente ou através do repasse direto ao ente beneficiário de parcela ou até mesmo da integralidade de tributo sob a competência e arrecadado por outra esfera de governo.

Pode-se apontar como exemplos da primeira espécie de participação direta aquela garantida aos municípios quanto ao ITR (imposto territorial rural) incidente sobre os imóveis situados em seus respectivos territórios, caso optem por realizar sua a fiscalização e cobrança (arts. 153, § 4º, III, e 158, II) e aos entes subnacionais no que tange ao IR (imposto de renda) incidente na fonte sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituïrem e mantiverem (arts. 157, I, e 158, I), ou, ainda, a participação realizada através de repasses pelo ente competente de parcela do produto de sua arrecadação em favor do ente beneficiado, como se dá em face da repartição do IOF de competência da União mas partilhado entre estados e municípios (art. 153, § 5º), do IPVA (imposto sob competência estadual) repartido entre os seus municípios, relativamente aos automóveis licenciados em seus respectivos territórios (CF, art. 158, III), além da participação municipal no produto da arrecadação do ICMS (também da competência dos Estados), conforme o respectivo valor adicionado em seu território nas operações de circulação de mercadorias e de prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação realizadas (art. 158, IV, parágrafo único, I e II, e art. 161, I).

Ainda foi conferido aos Estados e ao Distrito Federal, pelo art. 159, II, da CRFB/88, 10% (dez por cento) do produto da arrecadação do imposto sobre produtos industrializados (IPI-exportação) da União, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados, os quais entregarão aos seus respectivos Municípios 25% (vinte e cinco por cento) destes recursos, conforme o § 3º daquele mesmo dispositivo constitucional. Ademais, conforme o § 4º do art. 159 da CRFB/88, serão destinados aos Estados e Distrito Federal 29% (vinte e nove por cento) do montante de recursos provenientes da arrecadação da contribuição de intervenção no domínio econômico, prevista no art. 177, § 4º, e em face destes valores percebidos pelos estados, 25% (vinte e cinco por cento) serão destinados aos seus respectivos Municípios.

Quanto à repartição indireta de recursos fiscais, a CRFB/88 previu expressamente vários fundos, porém, outros ainda podem ser criados pela legislação infraconstitucional, conforme autorizado por seu art. 165, § 9º, II, ao atribuir à lei complementar competência para

“estabelecer normas de gestão financeira e patrimonial da administração direta e indireta bem como condições para a instituição e funcionamento de fundos” (CONTI, 2001, p. 70).

Destacam-se, porém, dois principais fundos, quais sejam, o Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal (FPE) e o Fundo de Participação dos Municípios (FPM), integrados por percentuais de IR e IPI, conforme previstos no art. 159 da CRFB/88.

Estes dois fundos possuem, eminentemente, a função de reduzir as desigualdades regionais da federação, buscando um equilíbrio horizontal, assim como, munir os estados e municípios de recursos financeiros complementares, essenciais à concretização de suas atribuições constitucionais, atendendo ao equilíbrio vertical através da distribuição da capacidade de gastos entre os diversos níveis de governo (CARVALHO, 2010, p. 75).

Concretizado um sistema de cooperação vertical, o Fundo de Participação de Estados e Distrito Federal distribui seus recursos adotando critérios referentes à região em que se encontram os Estado/DF, a respectiva superfície territorial da entidade participante, a população e a renda *per capita*. Já o Fundo de Participação dos Municípios toma por base, essencialmente, a população e a renda *per capita* (CONTI, 2010, p. 25).

Os recursos dos Fundos de Participação, após o advento do atual regime constitucional, tiveram o cálculo, a entrega e o controle das liberações regulamentados pelas Leis Complementares nº 62/1989, nº 91/1997 e nº 143/2013. Assim, os recursos são destinados de forma diretamente proporcional às unidades que integram regiões historicamente mais pobres, com maior extensão territorial, maior população e renda *per capita* inferior.

Através destes critérios para a realização das transferências fiscais, evidencia-se o ímpeto de se reduzir as desigualdades regionais. Porém, verifica-se que há uma rigidez normativa na distribuição de receitas tributárias no Brasil, vez que estas regras e critérios a serem adotados quando das transferências fiscais não se sujeitam à flexibilização, ainda que por razões de extrema relevância.

Assim, por vezes a distribuição de receitas tributária não atende de forma ideal às especificidades das regiões deste extenso país, nem se mostra como instrumento hábil a garantir, efetivamente, a autonomia federativa dos entes, o que, para Fernando Rezende (Desafios do Federalismo Fiscal, 2006, p. 18-19), ensejaria a avaliação da possibilidade de aplicação de regras assimétricas/flexíveis às transferências fiscais, para que estas pudessem ser utilizadas efetivamente como instrumento de resolução de conflitos de interesses e de demandas por maior autonomia subnacional, em prol de se alcançar uma maior coesão federativa.

O Brasil, como toda federação, tem seus peculiares pontos de tensão e apesar de trazer em seu bojo influências de outras federações, não se identifica plenamente com nenhuma delas. Veja-se.

Como influência do federalismo europeu, pode-se extrair a ideia de federalismo fiscal enquanto fruto da tradição democrática social, em prol da erradicação da miséria e pobreza e redução das desigualdades entre os estados, sendo promovido, especialmente na esfera nacional, através dos repasses dos fundos de participação. Por sua vez, do modelo americano, podemos identificar a garantia de competência legislativa própria aos estados e municípios, não sendo acolhida, porém, a competência tributária concorrente (bitributação). Por outro lado, como aspecto tipicamente nacional, tem-se a competência residual da União, previsão esta que não foi adotada pela federação Alemã nem pela norte-americana (DERZI, 1999, p. 24).

Todas as federações convivem com diferenças de capacidade econômica entre seus entes. Esta variação de capacidade é refletida nas diferenças de capacidade de gasto, ou seja, os estados com menos recursos precisariam exigir uma tributação muito mais pesada para que fosse viável o fornecimento de serviços com o mesmo padrão daquele prestado por outros estados dotados de mais recursos na federação. Assim, através das transferências verticais realizadas pelo governo central, consegue-se atenuar tais disparidades, funcionando tal mecanismo como instrumento fiscal redistributivo, guiado por critérios de equidade. Por outro lado, o poder discricionário do governo central para promover projetos e programas em âmbito nacional, delegando sua execução aos entes subnacionais, denominado pelos canadenses de *spending power*, apresenta-se como meio de se realizar as funções de implementação das normas de equidade e garantia de acesso a padrões minimamente uniformes de serviços públicos aos cidadãos em qualquer região da Federação (PRADO, 2007, p. 12-13).

A participação em receitas tributárias permite que a arrecadação de um tributo seja atribuída ao ente federativo que tenha o melhor potencial de realizar as respectivas cobrança e arrecadação, nada obstante não lhe seja conferido o direito ao integral produto da referida arrecadação, uma vez que haverá a divisão destes recursos entre os entes federativos, nos termos da Constituição, em respeito à ideia de cooperação, que deve permear as relações entre entes subnacionais, e pela busca de fins supremos, comuns a todos os seus integrantes da Federação.

Ou seja, apesar de a competência tributária privativa conferir um grau mais acentuado de autonomia financeira aos entes subnacionais, a repartição do produto da arrecadação não se mostra incompatível, ao menos inicialmente, com o conceito de autonomia financeira, desde

que, sejam instituídos mecanismos que protejam as receitas destinadas às transferências constitucionais contra eventuais retenções indevidas (ANDRADE, 2010, p. 305).

Por vezes, reconhece-se que determinados tributos, especialmente os impostos mais relevantes e com incidência mais abrangente, devem estar sob a competência do governo central, p.e. imposto sobre renda, consumo e produção, os quais representam aproximadamente 70 a 90% das receitas tributárias na maior parte dos países, desconsiderando-se a tributação sobre a folha de pagamento, em regra, destinada à seguridade social, pois, nestes casos, quando atribuídos ao governo central, apresentam maior conveniência, considerando-se os custos aos agentes econômicos para atender a diversas legislações, a possibilidade de que os entes subnacionais se utilizem dos tributos para interferir na alocação da atividade econômica, a maior eficiência e o menor custo administrativo da arrecadação centralizada e, em geral, a maior facilidade para se manter a harmonização do sistema tributário (PRADO, 2007, p. 11).

Ademais, verifica-se a existência de grande dificuldade administrativa de alguns entes subnacionais para instituir um Fisco efetivo, capaz de exercer todas as suas possibilidades arrecadatórias, dura realidade enfrentada por grande parte dos estados e municípios brasileiros, o que favorece a dependência dos valores advindos de repasses do FPM e FPE.

Para Fernando Rezende, o tamanho das transferências fiscais é matéria que merece atenção e cuidado na estruturação dos regimes fiscais federativos, pois, a possibilidade de atendimento às demandas locais dos eleitores (eficiência e eficácia na gestão pública) e o controle destes sobre a atuação de seus governantes (responsabilização dos governantes – *accountability*) seriam inversamente proporcional à maior participação das transferências nos orçamentos dos entes subnacionais (REZENDE, 2006, p. 17).

Apesar de muitos estados e municípios serem economicamente dependentes de transferências intergovernamentais, seja por insuficiência de capacidade arrecadatória de seus fiscos, seja pelo não exercício pleno de suas competências tributárias ou por realizar serviços públicos com custos que extrapolam suas receitas próprias, após a vigência da Constituição Federal de 1988, houve um crescimento vertiginoso de municípios no Brasil, majorando-se o quantitativo de Municípios de 3.974 em 1980 para alcançar-se a marca de mais de 5.500 municípios em 2000, ou seja, quase 40% (quarenta por cento) em vinte anos.¹⁹

Nada obstante estar-se seguindo a tendência mundial ao se promover uma maior integração entre as unidades que compõem a Federação através da distribuição de recursos, o

¹⁹BRASIL. Site IBGE. Disponível em https://ww2.ibge.gov.br/home/estatistica/populacao/indicadores_sociais_municipais/tabela1a.shtm. Acesso em 27/02/2018 às 14:50h

impulso dado para a criação de novos municípios, em face da garantia destes repasses provenientes de outras esferas governamentais, em verdade, não representou uma emancipação federativa material para estes entes subnacionais, tendo em vista a dependência financeira desconcertante destes novos entes frente ao Poder Central. A emancipação desenfreada de municípios ocasiona a criação de entes federais sem o mínimo de lastro econômico ou fiscal próprio, permitindo-se a existência de vários municípios que se mantêm, até mesmo em suas atividades mais básicas, através de recursos oriundos de repasses tributários de outros entes federativos, o que compromete, cada vez mais, as possibilidades de se alcançar uma coordenação federativa, com uma correspondência satisfatória entre responsabilidades e capacidade financeira deste nível de governo (AFFONSO, 2000, p. 142).

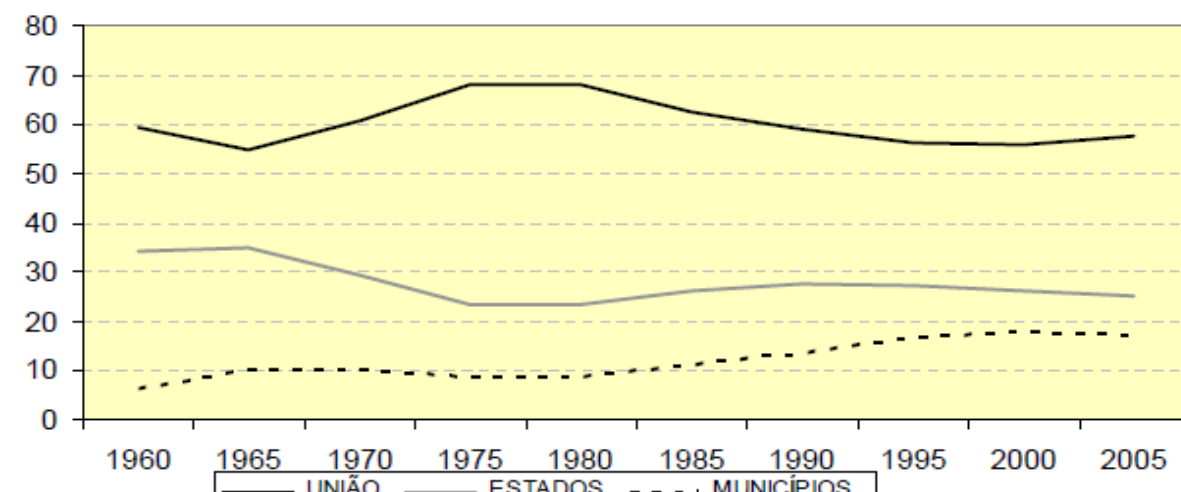
A maioria dos municípios teve sua criação ensejada por arranjos eleitorais, sendo a maior parte destes mantida essencialmente por transferências dos Estados e da União, existindo apenas uma minoria financeiramente autossuficiente (REGIS, 2009, p. 07).

Em 2002, 73% dos municípios brasileiros tiveram ao menos 85% de suas receitas correntes oriundas de transferências intergovernamentais dos estados e da União. (MENDES, 2004, p. 447).

Sérgio Prado em pesquisa realizada no âmbito do Convênio CEPAL/IPEA (Projeto: Brasil: o estado de uma nação (A questão fiscal na federação brasileira: diagnóstico e alternativas, 2007, p. 119-120), faz uma interessante crítica ao processo de descentralização nacional, constatando que “a descentralização realizada no Brasil seria mais adequadamente descrita como municipalização”, tendo em vista que, apesar de ter havido uma forte expansão quanto à receita disponível no âmbito municipal a partir da década de 90, houve uma retração da União na execução efetiva do gasto, sendo esta execução transferida aos municípios, quando observamos um período mais longo. Ou seja, a maior disponibilidade de receitas foi acompanhada pela majoração na execução dos gastos públicos, especialmente no âmbito da saúde, através do SUS, e em seguida da educação, em face do FUNDEF.

Veja-se o gráfico apresentado no referido estudo, quanto a disponibilidade de receita entre a União, estados e municípios, compreendendo o período de 1960 a 2005:

TABELA 02 – Distribuição Percentual da Receita Disponível (após transferências) por Nível de Governo.



Fonte: Tabela apresentada por José Roberto Rodrigues Afonso, com atualização dos dados para os anos de 1997 a 2005.

Ademais, apesar de se reconhecer as grandes dificuldades enfrentadas pelos países em desenvolvimento para alcançar êxito na descentralização fiscal, percebe-se, que a manutenção de transferências intergovernamentais de forma fixa e imutável não consegue acompanhar as contingências macroeconômicas, razão pela qual se recomenda que os governos locais devem consolidar suas bases tributárias próprias, para que seja evidenciada a real diferença financeira existente entre as respectivas arrecadações fiscais e as carências de cada ente subnacional. Em suma, deve-se estimular que cada ente federativo contribua da melhor forma possível em favor do equilíbrio fiscal, como ocorreu nos acordos de renegociação de dívidas dos estados e municípios, quando foram impostas diversas restrições aos entes estaduais, através da privatização da maior parte dos bancos estaduais e da edição da Lei de Responsabilidade Fiscal, que impôs rigorosos limites a todos os entes federativos (PIANCASTELLI, BOUERI e LIMA, 2006, p. 47).

Ou seja, verifica-se que o esforço isolado do ente central não é capaz de garantir isoladamente a sustentabilidade fiscal da Federação. Assim, através do efetivo empenho arrecadatório dos entes subnacionais, divide-se parcela da responsabilidade pela função estabilizadora do Estado aos entes subnacionais, nada obstante ser esta função exercida, predominantemente, pelo Governo Central, haja vista que este dispõe indiscutivelmente meios mais adequados para a atingir, determinando as nuances da política monetária e fiscal.

A dependência fiscal, além de comprometer a autonomia federativa desses entes, funciona como um estímulo à criação desordenada de novos municípios, ao aumento do gasto

público e à “acomodação fiscal”, ou seja, a redução da arrecadação de tributos próprios nas esferas subnacionais, diante da garantia dos repasses tributários e do conforto político de seus gestores que não se veem obrigados a cobrar tributos, medida que gera custo à Administração e se apresenta como medida antipática aos olhos da maioria dos eleitores.

No Brasil, as transferências constitucionais não consideram a capacidade arrecadatória específica dos entes subnacionais, nem muito menos o respectivo esforço fiscal para arrecadar os tributos inseridos em sua competência tributária, configurando-se, portanto, como eminentemente redistributivas (PIANCASTELLI, BOUERI e LIMA, 2006, p. 43). Assim, para que se alcance uma legítima equalização fiscal, é essencial a definição de critérios para partilha dos tributos e dos fundos que sejam capaz de garantir a destinação dos recursos para os municípios e estados que comprovem a real necessidade do recebimento destes repasses e atendam à eficiência na aplicação do gasto público, sem se afastar a garantia de redução das desigualdades regionais.

Deve-se registrar que, de acordo com o efeito *fly paper*, haveria uma tendência natural de os recursos proveniente da arrecadação própria de cada ente serem gastos de forma mais consciente e efetiva, ou seja, de maneira mais produtiva, do que aqueles advindos de transferências fiscais, especialmente, das voluntárias, pois nestas há maior probabilidade de favorecimento de regiões politicamente mais influentes (clientelismo político). Além deste argumento contrário às transferências tributárias, repousa forte controvérsia quanto à efetividade das transferências, especialmente as voluntárias incondicionadas, pois, se por um lado podem se destinar à realização das políticas de equalização regional, melhorando a qualidade dos serviços e favorecendo, assim, o desenvolvimento de entes mais pobres, por outro, estimula a acomodação fiscal, ao passo em que podem ser encaradas como suficientes à manutenção dos entes beneficiados, nada obstante sua precariedade (PIANCASTELLI, BOUERI e LIMA, 2006, p. 54)

Nada obstante se reconhecer que as transferências tributárias, quando comparadas com aqueles valores oriundos de arrecadação tributária própria, poderiam ser potencialmente utilizadas de forma menos efetiva pelos entes beneficiados, os quais ainda poderiam estar sendo estimulados a uma “acomodação fiscal”, a repartição de receitas tributárias mostra-se atualmente como essencial e indispensável à garantia de autonomia dos entes subnacionais, em especial, os pequenos municípios que são dependentes destes repasses para manter sua mais básica estrutura.

O reconhecimento de uma Federação de terceiro grau e a criação não planejada de novos entes federativos, evidentemente, trouxeram ao Brasil inúmeros problemas para compatibilização fiscal, porém, não seria deixando os entes subnacionais desassistidos financeiramente que se alcançaria uma igualdade regional ou uma eficiência administrativa-fiscal de excelência nestes governos, os quais em sua grande maioria possuem grande déficit de gestão administrativa para implantar um Fisco eficaz.

As transferências das mais diversas naturezas são naturais ao Estado Federal, não havendo de se falar em uma necessária e inafastável autossustentação financeira absoluta de todos os seus entes federados, este não é um dos objetivos da Federação. Em verdade, são as diversidades socioeconômicas que devem ser objeto de planejamento e atenção para que se estabeleça, assim, processo de desenvolvimento econômico e social capaz de alcançar a redução das perniciosas heterogeneidades inter-regionais (AFFONSO, 2000, p. 148).

Sucedeu que, em meados dos anos 90, o Governo Federal, presidido à época por Fernando Henrique Cardoso, respaldado politicamente pelo controle inflacionário, alcançado pelo sucesso do Plano Real, passou a adotar medidas de recentralização e a afirmação do poder central, iniciando um período de retomada dos poderes fiscais pela União (REGIS, 2009, p. 09).

A União tomou fôlego político para reverter a descentralização promovida pela Constituição de 1988 com o sucesso do Plano Real no controle inflacionário. A recentralização operada a partir de 1994 também foi refletida, logicamente, através da influência da política econômica do Poder Executivo federal nos demais entes federativos.

Diante do desequilíbrio nas contas, a equipe econômica diagnosticou que a inflação desfaçava um déficit orçamentário estrutural, e, assim, sendo reduzido o imposto inflacionário, tais resultados negativos emergiriam de forma que seriam capazes de comprometer a estabilização monetária. Desta sorte, promoveu-se o ajuste fiscal através da implantação de medidas emergenciais através da desvinculação de parte da receita que a Constituição de 1988 tinha reservado às políticas sociais e no aumento das receitas não partilhadas com os entes subnacionais. Sucedeu que estes instrumentos criados com caráter provisório, foram mantidos no tempo, sendo seguidamente renovados e se transformando, na prática, em permanentes (AFONSO e JUNQUEIRA, 2013, p. 13-14).

Assim, a União insatisfeita passou a se utilizar das contribuições, especialmente por não serem objeto de repartição, como forma de majorar suas receitas para o cumprimento de suas mais variadas funções, aumentando suas alíquotas e fazendo uso de medida de emergência como instrumentos para solucionar o problema.

A criação do Fundo Social de Emergência (FSE), em 1994, o qual foi posteriormente, em 2000, transformado em na Desvinculação de Receitas da União (DRU), e a edição da Lei Kandir (Lei nº 87/96)²⁰, responsável por inserir importantes alterações na legislação do ICMS, reduziram bastante as receitas dos entes subnacionais, produzindo efeitos fiscais centralizadores e impactando no sistema de repartição tributária nacional. A estabilização das finanças dos entes subnacionais passou a ser ainda mais agravada, haja vista que estas medidas federais vieram a se somar com o complexo contexto político de juros em face de suas dívidas públicas, as quais não conseguem ser substancialmente amortizadas, pois, sua renegociação perante a União vem comprometendo relevante parcela de suas receitas, que, quando somadas aos custos com folha de pessoal, deixa vários estados e municípios em situação financeira crítica (BOFF, 2005, p. 164-165).

O ajuste fiscal nacionalmente adotado se concretizou através do corte de investimento em infraestrutura e do aumento da arrecadação, aferida por meio da majoração da tributação indireta, em especial, das contribuições sociais, de arrecadação destinada exclusivamente a União, revelando a opção por mecanismos pautados em um ajuste fiscal de curto prazo, os quais terminaram por promover desequilíbrios de médio e longo prazo para a federação brasileira, em face da arrecadação regressiva e de gastos com baixo dinamismo econômico, acirrando-se, assim, as disputas verticais e horizontais entre os entes federativos. Por esta razão, o ajuste fiscal passou a ser o principal ponto crítico nas relações federativas, na estruturação da Administração e no próprio funcionamento do mercado (AFONSO e JUNQUEIRA, 2013, p. 14-15).

Atente-se que são estes mecanismos de contrabalanceamento (de legitimidade duvidosa) que vem permitindo que a União consiga realizar por um longo período a forte política desoneratória em face de seus principais impostos (IPI e IR).

Questiona-se a legitimidade destas medidas reiteradamente adotadas pela União que, desde o início dos anos 90, vem realizando desvinculação de recursos (não partilhados) em face dos quais há destinação constitucional específica. Assim, tal conduta pode ser vista como uma burla à previsão constitucional de repartição de receitas, haja vista que, confere à União ampla liberdade na aplicação destes recursos, porém, ainda os conservam blindados já que não estão incluídos no montante partilhado constitucionalmente com os demais entes.

²⁰ A Lei Kandir realizou duas alterações importantes na legislação do ICMS: generalização da desoneração tributária em face das exportações de bens e aproveitamento integral dos créditos advindos da entrada de bens no ativo permanente (equipamentos e máquinas).

A CRFB/88 determinou que Fundos de Participação seriam conformados por impostos de grande relevância federal (IPI e IR), vocacionados a gerar uma substancial arrecadação, de acordo com a estrutura delineada pelos termos constitucionais, o que se contrapõe, ao menos em um primeiro momento, ao arrefecimento da arrecadação destes através da concessão de seguidos incentivos, que terminam gerando reflexos prejudiciais em face da principal finalidade destes Fundos, qual seja, redução das desigualdades regionais na federação nacional.

Em face desta “desconfiança legítima”, de acordo com o termo utilizado por Fernando Facury Scaff (A desconfiança legítima no federalismo fiscal e a ADPF 523, 2018), recentemente em junho 2018, foi proposta Ação de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF) nº 523 perante o STF, subscrita pelo governador de Minas Gerais e seu respectivo advogado-geral, mas, obtendo a adesão de diversos outros estados. Por esta razão está sendo considerada “uma verdadeira insurreição dos estados contra a União, em litigância interfederativa”, indicando-se a forma federativa de estado como princípio fundamental violado, cláusula pétrea prevista no artigo 60, parágrafo 4º, I, CRFB/88, sob a ótica do federalismo fiscal, voltando-se o foco à ausência de compartilhamento das receitas oriundas das contribuições sociais desafetadas do orçamento da seguridade social.

Diante da atual realidade enfrentada pela Federação brasileira, José Roberto Afonso e Gabriel Junqueira (O federalismo Fiscal na organização do estado brasileiro pela constituição de 1988, 2013, p. 26) chegam a uma inquietante conclusão, a qual vale a leitura em seus próprios termos:

A resultante dessas peculiaridades tributárias é que a reforma do sistema tributário, há muito e por muitos desejada, um consenso absoluto na agenda nacional, em nada avança pela óbvia dificuldade (para não se falar em impossibilidade) de se encontrar uma solução (mágica) que faça com que muito se mude para que tudo fique como está. Pois o governo federal não quer correr o risco de perder qualquer receita que afete o cumprimento das metas fiscais e, por extensão, da estabilidade econômica; já os governos estaduais e municipais não aceitam perder um real de seus orçamentos, a pretexto de preservar autonomia e a descentralização; e, por fim, os contribuintes querem pagar menos impostos, os exportadores e os investidores reclamam as justas desonerações e o empresariado quer trocar tributos em cascata pela base do valor adicionado – mas quando se tenta avançar nessa direção, surgem resistências ferozes de quem abastece o consumo interno, especialmente os prestadores de serviços. Enfim, quanto mais se arrecada, quanto mais se clama pela reforma, mais longe dela se fica.

Desta forma, Fernando Rezende (Brasil: conflitos federativos e reforma tributária, 2006, p. 90-93) esclarece que o acelerado crescimento de receitas não-partilhadas (contribuições sociais), adotado como medida de profundo ajuste fiscal, gerou uma inversão da situação observada no início dos anos do Plano Real, fazendo com que a União passasse a obter maior parcela do montante tributário nacional, e, por outro lado, implantou uma forte rigidez

orçamentária que passou a dominar o cenário financeiro do governo federal, ameaçando sua capacidade de investimento, haja vista as contribuições sociais serem tributos de arrecadação vinculada a gastos públicos com a seguridade social, e a descentralização buscada pela CRFB de 88 retrocedesse.

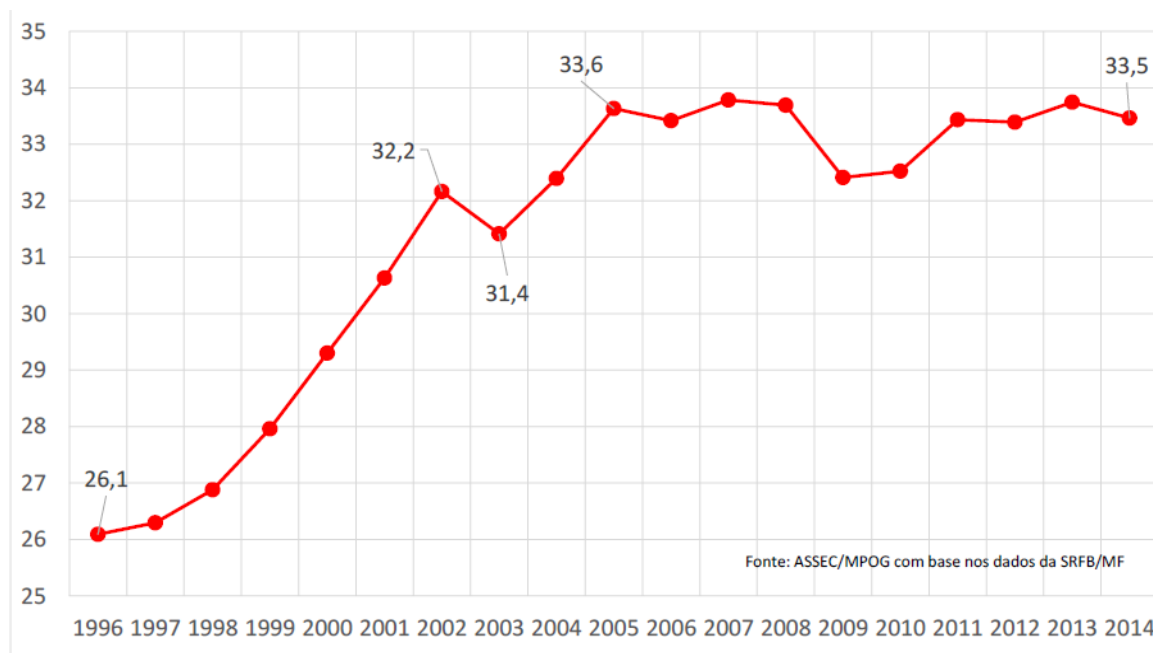
Através da Desvinculação de Receitas da União, permitiu-se ao governo federal usar livremente 20% de todos os tributos federais vinculados por lei a fundos ou despesas, dentre os quais as contribuições sociais constituem a principal fonte de recursos, representando aproximadamente 90% do montante desvinculado²¹.

Perceba-se que 20% das receitas arrecadadas com as contribuições sociais são disponibilizadas ao financiamento de outros gastos diversos daqueles aos quais estão constitucionalmente vinculadas, inclusive, para subsidiar as metas de geração de superávits primários no orçamento da União.

Consequentemente, diante da permanente demanda por mais verbas para suprir as metas de superávit primário para controle da dívida pública, estimularam-se os aumentos de cobranças de contribuições sociais, abrindo-se, em cadeia, a oportunidade de elastecimento de gastos com a seguridade social, haja vista a destinação de 80% da arrecadação ainda permanecer vinculada a este fim, ao passo em que dá azo à União para a instituição de fortes políticas desoneratórias em face dos principais impostos sob sua competência tributária.

Assim, desde meados dos anos 90, a arrecadação tributária passou a ser eleita como a responsável pela geração do superávit fiscal, tendo em vista a grande dificuldade enfrentada em realizar a contenção de gastos públicos, o que ocasionou um aumento da carga tributária, mediante revisão de incidência das contribuições, majoração de alíquotas e de sucessivas prorrogações de medidas, inicialmente, transitórias, como a CPMF e a DRU, razão pela qual a carga tributária passou de 26,01% em 1996 para 33,6% do PIB em 2005, ou seja, quase nove pontos percentuais a mais em nove anos.

²¹ BRASIL. Site Senado. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/entenda-o-assunto/dru>. Acesso em 01/10/2018.

TABELA 03 – Carga Tributária x Percentual do PIB (1996 a 2014)

Fonte: Tabela constante no site do MPOG. Disponível em: <http://www.planejamento.gov.br/secretarias/upload/arquivo/assec/evolucao-recente-da-carga-tributaria-federal-3.pdf>.

Deve-se destacar que antes da crise de 2008 chegou-se ao mais alto patamar de carga tributária de 33,66% do PIB observados em 2007. Esta tendência crescente cessou no pós-crise, retornando ao crescimento apenas em 2010 e 2011. Porém, voltou-se a reduzir nos anos subsequentes até 2014, quando foi retomado o crescimento da carga tributária, observando-se em 2016, o segundo ano consecutivo de aumento da carga tributária, atingindo o patamar de 32,38% do PIB.

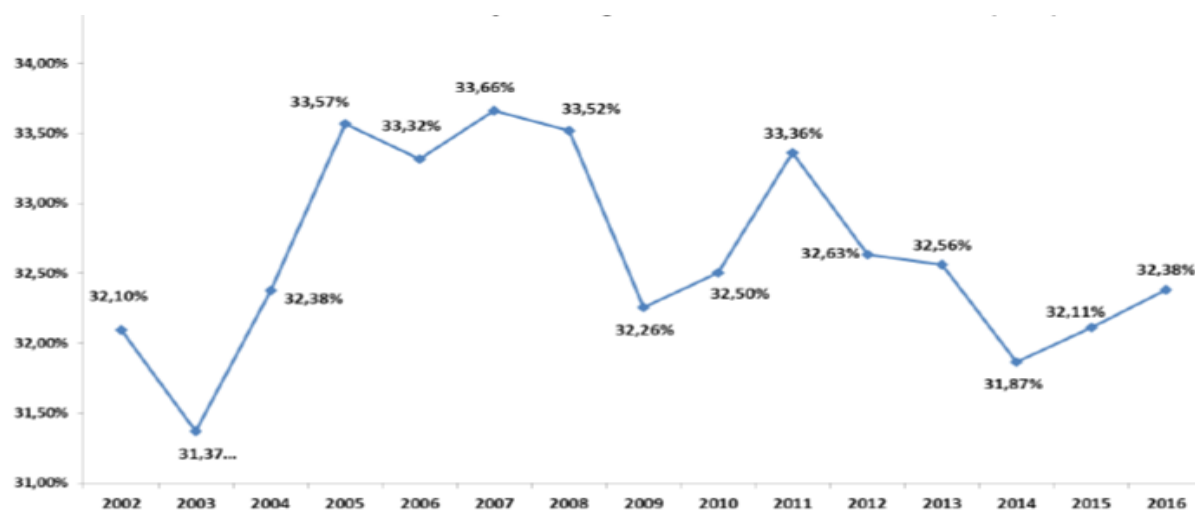
TABELA 04 – Evolução da Carga Tributária no Brasil (2002 a 2016) - % PIB

Tabela constante no site da RFB. Carga tributária no Brasil (2015). Tabela 7. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2016.pdf>. Acesso em: 02/10/2018.

As contribuições sociais gerais (PIS-PASEP, CONFINS, CSLL E CPMF) foram uma das maiores responsáveis pela majoração da carga tributária, chegando a superar em 2005 a arrecadação de ICMS levantada pelo conjunto de todos os estados e aproximando-se bastante da arrecadação dos principais impostos federais (IR, IPI, II, IOF e ITR). Em percentuais, no ano de 2005, as contribuições sociais correspondiam a 22,32% da carga tributária frente a 21,38% de ICMS e 24% dos principais impostos federais²².

Conforme dados de 2016, levantados pela Receita Federal²³, esta influência das contribuições sociais gerais no montante geral da carga tributária nacional ainda permanece relevante, haja vista que, considerando a arrecadação dos principais impostos federais (IR, IPI, II, IOF e ITR) chega-se ao percentual de 24,41% da carga tributária global, quanto ao ICMS alcança-se o percentual de 20,37%, enquanto que contribuições sociais (PIS-PASEP, CONFINS e CSLL) totalizam 15,84% da arrecadação tributária nacional.

Os efeitos advindos destas medidas se espraiaram aos entes subnacionais, fazendo com que os estados e municípios perdessem grande parcela de sua liberdade na realização do gasto público, haja vista que, diante da necessidade de transferência não constitucionais para minimamente equalizar a centralização de receitas e a descentralização de gastos na federação, a ingerência do governo federal se tornou ainda mais presente, vez que os repasses não-constitucionais, normalmente, estão direcionados a programas específicos, circunstância que agravou de sobremaneira o desequilíbrio federativo (REZENDE, 2006, p. 94).

De acordo com o Ministro Luiz Fux, conforme voto proferido no julgamento do Recurso Extraordinário nº 705.423 do Supremo Tribunal Federal, o padrão de dependência existente entre os entes da Federação nacional, caracteriza-se e se mantém até os dias atuais, em razão de três fatores, quais sejam, a redução dos valores repassados aos Fundos de Participação dos Estados e dos Municípios, como reflexo material da política de concessão de isenções adotada pela União em face dos seus principais impostos de sua competência (IR e IPI); do impulso à majoração da arrecadação através de contribuições, que, atualmente se apresenta como forma referencial de incremento da arrecadação federal, tendo em vista que, ressaltando-se a Cide-Combustíveis, não se submetem à repartição do produto da arrecadação; e das prorrogações sucessivas e expansão gradativa da DRU, que possibilita à União alimentar

²² BRASIL. SITE RFB. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2005/view>. Acesso em 02/10/2018.

²³ BRASIL. Site da RFB. Carga tributária no Brasil (2016). Tabela TRBI-01C. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2016.pdf>. Acesso em: 02/10/2018.

a referida política de arrecadação por meio de contribuições e, inclusive, em seguida, desvincular parcela de sua receita para aplicar em setores diversos do social.

Esta realidade reflete o desestímulo do Governo Central em arrecadar os seus principais impostos e em mantê-los como principal instrumento de arrecadação fiscal, tendo em vista a destinação de 49% do montante aos repasses para outros entes, indo-se, pois, na contramão das experiências vividas em sistemas tributários modernos e eficientes (PIANCASTELLI, BOUERI e LIMA, 2006, p. 47).

Assim, verificadas as nuances próprias do federalismo fiscal brasileiro, passa-se à análise específica dos incentivos fiscais concedidos pelo poder público, atentando-se à sua natureza jurídica, aos seus efeitos econômicos e, posteriormente, às suas consequências no seio da federação nacional.

4 INCENTIVOS FISCAIS, ECONOMIA E FEDERAÇÃO

4.1 Intervenção Pública no Domínio Econômico sob o enfoque da Análise Econômica do Direito

Inicialmente, deve-se definir as fronteiras do que se entende por atividade econômica e quais as premissas à intervenção do Estado em sua seara.

Na exploração da atividade econômica, a atuação estatal é subsidiária, pois, o ordenamento constitucional ao fixar o tributo como principal instrumento financiador do Estado (Fiscal) restringe o exercício do Poder Público na esfera econômica, retirando deste o exercício da atividade empresarial e a exploração do patrimônio como meios ordinários de arrecadação de recursos. Desta forma, a justificativa legitimadora para atuação do Estado no campo econômico repousa em *locus* diverso daquele ocupado pelo mero objetivo financeiro de captação de riqueza (CORREIA NETO, 2016, p. 87-88).

Eros Grau (A Ordem econômica na Constituição de 1988 (Interpretação e crítica), 2007, p. 93) sintetiza a noção do termo intervenção do Estado no sentido de ser uma “atuação na área de outrem, no caso, área sob a titularidade do setor privado”.

Assim, deve-se observar que o termo “atividade econômica” comporta dois sentidos. O primeiro, em seu sentido estrito, quando significa o espaço voltado especificamente ao setor privado na exploração do mercado em regime de especulação lucrativa, guiado pela livre iniciativa e ampla concorrência, e o segundo, em sentido amplo, envolve tanto a atuação do setor privado, já referido, como a globalidade da atuação estatal, na prestação de serviço público e enquanto ente regulador e normativo (GRAU, 2007, p. 103).

Desta forma, o Estado não exerce intervenção quando presta serviços públicos, haja vista se tratar de setor da atividade econômica (sentido amplo) sob sua própria titularidade, submetendo-se, pois, a regime jurídico específico, conforme previsto pelo art. 175 da Constituição de 1988.

Vale registrar que, nada obstante ser conferida ao Estado a titularidade dos serviços públicos e a preferência na prestação destes, não lhe é outorgada a exclusividade de sua prestação, haja vista que sujeitos do setor privado podem, eventualmente, prestá-los sob regime de concessão e permissão.

Giandomenico Majone (Do estado positivo ao estado regulador: causas e consequências de mudanças no modo de governança, 1999, p. 2-3) distingue três tipos principais de intervenção pública na economia. A primeira trata da redistribuição de renda, definida como todas as transferências de recursos de um grupo de indivíduos, regiões ou países para outro, assim como a provisão de “bens de mérito”, como educação primária, seguridade social ou determinadas categorias de assistência médica aos quais os cidadãos são compelidos pelo Estado a consumir.

A segunda modalidade interventiva consiste na estabilização macroeconômica, a qual tem por objetivo o alcance e permanência de níveis satisfatórios de crescimento econômico e emprego, utilizando-se, para tanto, das políticas fiscal e monetária, associadas ao mercado de trabalho e política industrial.

Por fim, o terceiro tipo de intervenção é a regulação de mercados, instrumento de correção de vários tipos de falhas de mercado, p.e. abuso do poder de monopólio, as externalidades negativas, a informação incompleta, a provisão insuficiente de bens públicos.

Por outro lado, considerando a classificação do Professor Francisco Queiroz Bezerra Cavalcanti (Reflexões sobre o papel do Estado frente à atividade Econômica, 1997, p. 67-68), o Estado Interventor detém três vertentes de atuação, quais sejam: o Estado como sujeito da atividade econômica, quando influencia na função alocativa, o Estado como ente regulador, essencialmente exercendo o poder de polícia sobre as atividades econômicas e também atividades de planificação, gerando reflexos na função redistributiva, e o Estado exercendo atividades indutoras, especialmente através da fixação das políticas fiscal e creditícia para atender finalidades relevantes ao desenvolvimento econômico e social, influenciando, pois, na função estabilizadora.

Na classificação adotada por Eros Grau (A Ordem econômica na Constituição de 1988 (Interpretação e crítica), 2007, p. 148-149), a intervenção estatal poderia ocorrer de três maneiras: por absorção ou participação, direção e, por fim, indução.

As duas primeiras hipóteses de intervenção (por absorção e por participação) consistem em atuação direta do Estado na atividade econômica em sentido estrito (intervenção “no” domínio econômico).

Na intervenção por absorção, o Estado controla plenamente os meios de produção/troca de determinado setor da atividade econômica (sentido estrito), atuando em regime de monopólio, por outro lado, na intervenção por participação, o Poder Público controla

apenas parcela de específico setor da economia, quando atuará ao lado de agentes econômicos privados em regime de competição.

Perceba-se que, caso o Estado atue por participação, haverá um controle parcial dos meios de produção, quando o Poder Público atuará em um regime de competição com as demais sociedades privadas da respectiva atividade econômica, não lhe sendo conferido quaisquer benefícios não extensíveis aos seus pares no setor privado.

Por outro lado, a intervenção do Estado “sobre” o domínio econômico revela uma modalidade de intervenção indireta, através da qual o Estado induz ou dirige a economia, por meio de regulamentações limitadoras ou estimuladoras de atividades, podendo ser realizada através de indução ou direção.

As normas de indução consistem em comandos não cogentes (não obrigatórios), sempre garantindo ao agente econômico a opção de observá-las ou não. As normas de indução estimulam ou desestimulam comportamentos, sendo, pois, dispositivas, por conceder certo grau de liberdade aos seus destinatários, os quais, fazendo uso de sua voluntariedade, optam por seguir ou não o caminho apresentado pelo legislador.

Por sua vez, as normas de direção são impositivas (cogentes), impondo comportamentos que devem, necessariamente, ser observados por todos os sujeitos atuantes na atividade econômica em sentido estrito, inclusive eventuais empresas estatais. Em razão disto, tendem a produzir um efeito mais rápido e uniforme, tendo em vista que seu descumprimento consistirá em ato ilícito.

Por fim, Eros Roberto Grau (A Ordem econômica na Constituição de 1988 (Interpretação e crítica), 2007, p. 151) pontua que o planejamento, citado pelo art. 174 da CRFB/88, não se inclui como modalidade de intervenção do Estado sobre/no domínio econômico, tendo em vista que o planejamento apenas qualificaria estas formas de intervenção estatal quando observados padrões de racionalidade sistematizada, com a previsão de comportamentos econômicos e sociais futuros através da definição de objetivos e meios de ação coordenados, afastando-se as decisões aleatórias.

O art. 173 da CRFB/88 é expresso ao determinar o caráter excepcional da intervenção estatal direta ao prever que, ressalvados os casos previstos na Constituição, “a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei”.

Ademais, as empresas públicas, sociedades de economia mista e suas subsidiárias que explorem atividade econômica de produção ou comercialização de bens ou de prestação de

serviços se submetem ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto aos direitos e obrigações civis, comerciais, trabalhistas e tributários, não lhes sendo extensíveis privilégios fiscais não concedidos ao setor privado, conforme detalhado pelo § 1º, II, do mesmo dispositivo constitucional.

No que se refere à intervenção sobre o domínio econômico (intervenção indireta), o Estado enquanto agente normativo e regulador da atividade econômica exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo determinantes para o setor público e indicativas para o setor privado, hipótese na qual estar-se-á diante de uma atuação interventiva estatal, conforme o art. 174 da CRFB/88.

Assim, entende-se o domínio econômico (estricto senso) como sendo a parcela da atividade econômica na qual os agentes privados se personificam como principais atores do cenário mercadológico, porém, reservando-se ao Estado uma atuação excepcional direta (intervenção por absorção ou participação) nas hipóteses do art. 173 da CRB/88, quando estará despido do seu *ius imperi*, enquadrando-se no mercado sob as mesmas condições impostas aos referidos agentes privados, e enquanto ente regulador (intervenção indireta) através do exercício das funções fiscalizatórias, de incentivo e planejamento (SHOUERI, 2005, p. 43).

No sentido jurídico-constitucional, a atuação do Estado na economia consiste no exercício de competência constitucional, assim como inúmeras outras eleitas pela Carta Magna, mas que se destaca diante dos fundamentos que a legitimam.

Desta forma, não se deve entender a intervenção estatal como uma simples e vazia atuação do Poder Público na esfera de outrem (agentes econômicos particulares), mas, sim, como uma atuação dotada de finalidades específicas, diversas daquelas comuns aos agentes econômicos ordinários (busca do lucro). Em suma, a intervenção estatal é uma atuação qualificada pelos seus fins, no caso, voltada à correção de falhas do mercado ou o atendimento de finalidades constitucionalmente traçadas, mas nunca apenas e simplesmente a aferição de recursos financeiros para a Fazenda Pública, objetivo este que deve ser perseguido através da arrecadação tributária, especialmente através de impostos, conforme impõe a estrutura do Estado Fiscal.

Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal já manifestou seu entendimento no sentido de que a “possibilidade de intervenção do Estado no domínio econômico não exonera o Poder Público do dever jurídico de respeitar os postulados que emergem do ordenamento constitucional brasileiro”, ainda que sejam levantadas razões de Estado, no intuito de, pragmaticamente, justificar, através fundamentos políticos, a adoção de medidas de caráter

normativo que comprometam a plena eficácia da ordem constitucional, lesando sua integridade e desrespeitando sua autoridade ²⁴.

Assim, é reconhecida uma nova fonte decisória dentro do espectro econômico, qual seja, o Estado, que além de atuar para correção de distorções geradas pelo mercado natural, ou seja, as falhas de mercado, passa, em seguida, a ser igualmente reconhecido como agente concretizador de políticas econômicas, ou seja, encontra-se legitimado a buscar posições ou resultados através do desempenho da produção do próprio sistema econômico (NUSDEO, 2010, p. 167-168).

O Estado Social descaracterizou o modelo liberal ao passo que a intervenção do Estado no domínio econômico inseriu o Poder Público em áreas que, anteriormente, estavam sob a única titularidade da iniciativa privada, focalizando sua energia interventiva especialmente na liberdade contratual e na propriedade privada dos meios de produção, em busca da separação entre os trabalhadores e os meios de produção. O Estado passa a assumir o papel de agente conformador da sociedade e responsável pela manutenção saudável da economia, inclusive, atuando, num primeiro momento, como agente direto na produção de bens e fornecimento de serviços em ampla competição com o setor privado (FARIA, 2009, p. 44).

Sucede que, como já explanado no primeiro capítulo desta obra, não se mostrou sustentável a excessiva intervenção do Estado enquanto agente econômico, sendo necessária sua mitigação, reduzindo-se a intervenção direta do Poder Público, passando o Estado a adotar uma postura interventiva mais branda, realizada predominantemente através de uma intervenção indireta.

Nessa toada, a análise econômica realiza uma crítica abalizada em face dos mecanismos de funcionamento do mercado, concluindo que apesar de o mercado ser viável e operacional, tal operacionalidade necessita de diversos pressupostos que a estrutura legal característica do liberalismo não se mostrava capaz de atender, ensejando resultados falhos e, em vários casos, inaceitáveis (NUSDEO, 2010, p. 139).

No primeiro aspecto, intervenção surge como meio de correção das falhas nos mecanismos de mercado, equalizando as distorções perniciosas à sua manutenção, haja vista que os mecanismos de mercado, desenvolvendo-se livremente em seu próprio funcionamento, podem gerar resultados econômicos ineficientes ou indesejáveis socialmente, originando, assim, as falhas de mercado (GONÇALVES e RIBEIRO, 2013, p. 84-85).

²⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 205.193*. Relator: Min. Celso de Mello. Julgamento em 25.02.97, 1ª Turma, DJ de 06.06.97. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=239757>. Acesso em: 03 set. 2018.

As falhas de mercado podem ser conceituadas como “situações nas quais a interação racional e auto interessada dos agentes econômicos não levam a resultados eficientes do ponto de vista de ganho social”. Perceba-se que estas falhas também são verificadas na produção ineficiente de bens públicos que, não obstante seu caráter essencial ao bem-estar de todos, podem não ser produzidos de forma eficiente (ou suficiente) pelo livre mercado. Nesta oportunidade, deve ressaltar que a noção “bens públicos” para a Economia possui uma conotação diversa daquela habitualmente concedida pelo Direito, vez que na seara econômica bem público é considerado como aquele dotado de duas características coexistentes, quais sejam, aquele bem de *uso não rival e não excludente*, no sentido de que sua utilização por um indivíduo não reduz a sua quantidade, possibilitando o seu uso pelos demais (uso não rival), e de que seu uso é generalizado em face de todas as pessoas (caráter não excludente), sendo os exemplos mais comuns a segurança pública, o ar puro, a luz solar, a iluminação por postes de luz, a televisão aberta e o rádio, dentre inúmeros outros (CARVALHO, 2014, p. 250).

Assim, a concepção clássica da “concorrência perfeita” passa a ser vista como um modelo extremamente simplificado, que não se concretiza na realidade prática, pois exigiria a existência conjunta de ampla mobilidade de fatores, pleno acesso à informação, atomização (grande número de vendedores e compradores), ausência de externalidades e exclusividade de todos os bens, o que empiricamente se mostra bastante raro (NUSDEO, 2010, p. 167).

Desta forma, Fábio Nusdeo (Curso de Economia, 2010, p. 138-139) entende que a inoperacionalidade do mercado advém de cinco principais espécies de falhas, às quais correspondem a ausência dos pressupostos da concorrência ótima fixados pela concepção liberal original, quais sejam: falhas referentes à mobilidade de fatores (falha de origem física ou cultural), à transparência ou acesso à informação (falha de origem legal), à concentração econômica (falha de estrutura), aos efeitos externos ou externalidade (falha de sinal) e quanto ao suprimento de bens coletivos (falha de incentivo). A estas, ainda se somam os “custos de transação”, enquanto uma sexta falha de caráter analítico.

A primeira, pode ser identificada como a falha na mobilidade dos fatores de oferta e demanda que guiam o mercado. A inelasticidade pode ocorrer por fatores econômicos, como sobrecarga no custo da produção, ou culturais, como o consumo de sal, classicamente apontado como permanente, independentemente de seu custo. Assim, a intervenção do Poder Público surge para dar velocidade à movimentação da oferta e da demanda, seja em seu crescimento ou redução, através de uma atuação direta, como, p.e., comprador do excesso de produção, ou

como indutor, indiretamente influenciando no consumo e produção de bens (SCHOUERI, 2005, p. 74).

Por sua vez, a assimetria de informação ocorre no mercado, de forma intencional ou não, em face de inúmeros aspectos, como funcionamento, agentes, produtos negociados, condições de negociação, dentre outros. Assim, várias falhas no mercado podem ser produzidas em face desta assimetria de informação, como se dá diante de produtos aparentemente equivalentes, mas que, em verdade, não o são, pois, tal semelhança se funda apenas na falsa impressão gerada pelo agente que a oferta.

Assim, diante desta dissonância que potencialmente pode ocorrer no acesso à informação, o Estado pode impor normas e regulamentos para suprir tais falhas. No Brasil, tem-se a avançada legislação de proteção ao consumidor, de caráter estranho aos cânones liberais, editada com a finalidade de proteger a economia popular, compreendida enquanto “conjunto indistinto e não identificável diretamente de poupadores, consumidores, investidores e acionistas, consorciados segurados e tantos outros”, considerado como grupo nem sempre delimitado, haja vista a possibilidade de ser integrado até mesmo membros potenciais (NUSDEO, 2010, p. 145-146).

Há, ainda, a possibilidade de ocorrer a concentração econômica no mercado, quando a formação de preço sofrer influências determinantes de agentes concentradores, ocasionando uma falha de estrutura de mercado. Atente-se que se a concentração econômica pode se dar tanto em face de um produtor ou grupo de produtores, quanto de um consumidor ou grupo de consumidores, quando verificar-se-á a formação de oligopólios ou monopólios no primeiro caso, e de monopólios ou oligopólios na segunda hipótese (SCHOUERI, 2005, p. 75).

A concentração representa uma falha na estrutura idealmente prevista para o funcionamento do mercado, ou seja, atinge a atomização do mercado, no sentido de exacerbar a relevância de algum ou alguns compradores ou vendedores no mercado, os quais se tornam excessivamente importantes e influentes no meio mercadológico, inibindo os mecanismos decisórios do mercado (NUSDEO, 2010, p. 146-150).

O abuso do poder econômico, propagador da dominação dos mercados, da eliminação da concorrência e do aumento arbitrário dos lucros, deve ser veementemente combatido pelo Estado, como determinado no §4º do art. 173 da CRFB/88. Assim, a intervenção estatal se fará necessária à manutenção da existência saudável do mercado, especialmente da forma indireta através da adoção de medidas antitruste, como pioneiramente realizadas nos Estados Unidos ainda no século XIX (MORAES, 2014, p. 274).

No Brasil, afora decretos-leis editados entre os anos 30 e 40 que nunca obtiveram aplicabilidade, desde 1962 existem leis destinadas à luta contra a concentração de poder econômico, ainda que a aplicação da Lei nº 4.137, editada no referido ano, tenha sido bastante tímida (NUSDEO, 2010, p. 151).

Hodiernamente, vige a Lei nº 12.529/11, responsável por estruturar o Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência, com características bastante técnicas e atuais, tendo sua aplicação atribuída ao Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE), entidade judicante com jurisdição em todo o território nacional, que se constitui em autarquia federal, vinculada ao Ministério da Justiça, com sede e foro no Distrito Federal, conforme o art. 4º do referido diploma legal.

Percebe-se, pois, que apesar de a liberdade ser importante elemento conformador da livre concorrência, esta se funda primordialmente na isonomia. A igualdade entre os contendores privados consiste em pressuposto de existência da livre concorrência na área reservada à sua atuação própria ou delegada, no caso de serviços públicos, consistindo-se em sua antítese os monopólios e privilégios, distorções repudiadas por tal princípio constitucional. Desta forma, compete ao Estado promover e garantir condições saudáveis ao mercado, resguardando a livre concorrência não apenas em face de sua inação (liberdade) mas também através de medidas concretas que obstem a dominação de mercado, a eliminação da concorrência, aumento arbitrário dos lucros e que garantam o equilíbrio financeiro essencial à manutenção de serviços públicos delegados através de uma adequada política tarifária (SCAFF, 2006, p. 76).

Além destas falhas acima referidas, ainda podem ser pontuadas a ocorrência de externalidades. As externalidades representam uma falha de sinal, uma vez que o sistema econômico de mercado pressupõe que todos os custos e benefícios da atividade serão apropriados pelas unidades responsáveis (produtor ou consumidor) e, quando isto não se verifica, alguns fatores escassos passam a ser utilizados de forma gratuita, sem que a sua escassez seja devidamente sinalizada. Em outras palavras, as externalidades são custos ou benefícios externos ao mercado, que não são compensados por limitações institucionais deste, ou seja, são o efeito externo verificado quando o arcabouço legal não é capaz de adequadamente identificar e distribuir os custos/benefícios, razão pela qual Fábio Nusdeo (Curso de Economia, 2010, p. 153) o denomina de “efeito parasita”.

As externalidades podem ser negativas ou positivas. As negativas caracterizam-se quando terceiros determinados ou indeterminados suportam os ônus (custos) oriundos da

prática econômica de determinado (s) agente (s), como por exemplo danos ambientais, razão pela qual estas externalidades são nomeadas por custo externo ou custo social, de acordo com a possibilidade de identificação ou não daqueles que sofreram seus efeitos. Por sua vez, as externalidades positivas ocorrem quando são gerados benefícios, que, apesar de não compensados ao agente produtor, são transferidos a terceiros, denominando-se benefícios sociais quando atinjam pessoas indeterminadas. Perceba-se que muitas vezes é em face das externalidades positivas trazidas pela implantação de empreendimentos em seu território que o Poder Público concede incentivos fiscais (NUSDEO, 2010, p. 152-156).

Em ambos os casos de ineficiência dos mecanismos de mercado, o Estado deve intervir para extinguir ou reduzir as externalidades, seja com a internalização dos custos, no caso das negativas, ou com a compensação dos benefícios gerados a outrem, sendo positivas, tudo em prol do interesse coletivo, pois a externalidade negativa não reprimida estimula a prática danosa, já que fornece maior margem de lucro ao agente, haja vista que custo transferido é custo inexistente, e a externalidade positiva não recompensada desestimula a manutenção da conduta desejada.

Ao fim, a falha de incentivo advinda em face do oferecimento de bens coletivos ou públicos pelo Estado incide na mesma falha das externalidades, qual seja, a falta de sinal. Neste caso, a falta de sinal é ensejada pela ausência de estímulo à manifestação da população, que seria viabilizada através de canais de representação política e não através do mercado. Esta ausência de manifestação popular em relação aos bens coletivos também enseja uma falta de sinal aos supridores desses bens coletivos. Desta forma, possuem extrema relevância nos dias atuais as questões referentes à falha de incentivo, uma vez que, ainda que se esteja perante uma economia em que o processo decisório se pautasse essencialmente pelo próprio mercado, verificando-se, assim, uma deficiência na veiculação das necessidades de bens coletivos, não significa que tais necessidades não existam ou que não tenham importância, sendo este tipo de distorção uma das mais graves (NUSDEO, 2010, p. 162-163).

Deve-se observar que, apesar de a demonstração da existência de falhas de mercado mostrar-se como exercício intelectual muito interessante, é igualmente incompleto, haja vista que, em tese, é fácil se valer das falhas de mercado enquanto fundamento para a adoção de medidas de correção do mercado, porém, mostra-se bastante complicada a definição de quais políticas públicas, efetivamente, são adequadas e hábeis à sua correção, sendo bastante comum verificar-se que as falhas de mercado coexistem com falhas de regulação. Assim, Bruno Salama (O que é pesquisa em direito e economia?, 2008, p. 40) sintetiza a problemática da seguinte

maneira: “a questão não é tanto se o mercado falha, mas entender se alguma das possíveis formas de regulação falhará menos do que o mercado”.

Por sua vez, os custos de transação, apesar de não incluídos como uma espécie de falha de mercado pela análise da teoria neoclássica, pois pautada em pressupostos institucionais mínimos (propriedade privada e liberdade de contrato), são capazes de sinalizar outros custos na operação de mercado, além daqueles aferíveis através da mera análise dos preços dos produtos, como se observa nos custos sociais acima referidos.

Os custos de transação não se referem propriamente ao custo das mercadorias, bens e serviços, considerados em si mesmos, mas, aqueles custos que envolvem o respectivo processo de troca econômica. Exemplificando, caso um livro raro para ser adquirido necessite percorrer longas distâncias e exija um processo de convencimento de seu possuidor, este produto não valerá apenas “x”, correspondente ao preço do bem, mas, sim, “x” + “y”, sendo “y” o custo de transação necessária para realização da compra (CARVALHO, 2014, p. 262).

Assim, os custos de transação são gerados conforme o funcionamento das instituições, entendidas estas como as “regras do jogo” ou o conjunto de normas, jurídicas ou não, escritas ou não, que conferem um mínimo de estabilidade e segurança entre as pessoas, sendo mutáveis de país para país. Perceba-se que nos países nos quais as instituições são falhas, os custos de transação passam a ter ainda mais relevância, fragilizando a análise limitada à abordagem neoclássica. Assim, ao custo de produção deve ser somado os custos de transação, pois estes têm a potencialidade de distorcer o primeiro a ponto de retirar a possibilidade de sua utilização enquanto parâmetro para tomada de decisão no mercado (NUSDEO, 2010, p. 164-166).

Compreendendo-se os custos de transação como sendo aqueles nos quais se incorre e que, de algum modo, aumentam o custo da operação realizada, ainda que não consistam em dispêndios financeiros diretos, mas que decorram do conjunto de opções adotadas para se realizar uma transação, tanto a tributação, quanto o incentivo fiscal eventualmente concedido devem ser considerados como tal, haja vista performarem como elementos integrantes da equação realizada pelo agente econômico quando da tomada de suas decisões no mercado, podendo ter, portanto, caráter determinante na realização desta escolhas (GONÇALVES e RIBEIRO, 2013, p. 85).

Quanto ao tema, o CADE (Conselho Administrativo de Defesa Econômica) analisando um caso de mercado hipotético de sabonetes, através do Parecer nº 38/1999, concluiu que os

incentivos fiscais de ICMS efetivamente distorcem a concorrência por alterarem substancialmente os preços²⁵.

Perceba-se que, em situações de normalidade, os tributos já fazem parte da projeção econômica realizada pelos agentes para a tomada de suas decisões de estratégia empresarial. Não poderia ser diferente, haja vista a incidência habitual de normas tributárias em face das operações econômicas realizadas no meio mercadológico, sejam de cunho arrecadatário ou não (FOLLONI e SIMM, 2016, p. 62).

Na verdade, vai-se além desta habitualidade, segundo proferido por Fernando Scarff (Tributação, concorrência, sonegação e renúncias fiscais, 2018). A importância da regulação estatal para a atividade empresarial poderia ser comparada como uma participação acionária do Estado nas empresas, haja vista que “o Estado funcionaria quase como um acionista majoritário, portador de ações preferenciais de qualquer empresa, sendo que nos setores regulados se torna um verdadeiro acionista controlador”.

Sendo assim, a distorção de custos fiscais tem a potencialidade de gerar desequilíbrios mercadológicos capazes de levar à falência várias empresas, como já se foi verificado pela vetusta Consulta 038/99, já acima referida, formulada ao CADE pelo Pensamento Nacional das Bases Empresariais e respondida em março de 2000, através do qual foi demonstrado o impacto concorrencial de cada ponto percentual de renúncia fiscal de ICMS, alteração tributária que teria a capacidade de levar uma empresa à bancarrota.

Desta forma, evidencia-se que a premissa da neutralidade tributária, no sentido de que a criação ou alteração de tributo não deve influenciar de forma determinante no sistema de formação de preços, apresenta-se, em verdade, como um “mito a ser desconstruído”. Oksandro Osdival Gonçalves e Helena de Toledo Coelho Gonçalves (Tributação, concorrência e desenvolvimento econômico sustentável, 2013, p. 26-27), desenvolvendo este raciocínio, concluem que o mais adequado é “admitir que o tributo não seja neutro e preocupar-se com um nível de interferência ótimo”, ou seja, deve-se afastar a falsa noção de total ausência de produção de influência em face da tributação no processo decisório dos agente econômicos para se atentar à sintonia entre esta e a livre concorrência, haja vista que o Estado não pode, através da tributação, ocasionar desequilíbrio na competição, em face da imposição de um custo de transação excessivamente alto.

²⁵ BRASIL. Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE). Consulta nº 38/1999. Disponível em <http://www.institutosarlo.com.br/pdfs-zovos/6.%20Parecer%20CADE%20Consulta%20Guerra%20Fiscal%20e%20Concorr%C3%Aancia.pdf>. Acesso em: 10 de setembro de 2018.

Ao revés, de acordo com a Teoria Neoinstitucionalista, as instituições têm por finalidade reduzir os custos de transação no mercado, no sentido de fazer com que os agentes econômicos realizem as transações com um custo baixo, através da redução da complexidade das relações comerciais, facilitando-as. Sob esta perspectiva, o Direito surge como instituição apta a facilitar a cooperação entre os agentes econômicos, autorizando-se a intervenção jurídica a fim de tornar mais eficientes as relações econômicas submetidas a altos custos de transação (GONÇALVES e RIBEIRO, 2013, p. 86).

Entre os economistas de formação neoclássica, movimento dominante na esfera econômica, em especial na microeconomia, e pautada na teoria da escolha racional, é pacífica a ideia de que, ainda que necessários, os tributos distorcem o sistema de preços do mercado, haja vista que promovem incentivos de comportamentos dos produtores e consumidores, modificando potencialmente o equilíbrio entre oferta e demanda. Perceba-se que nos casos em que um produto tem seu preço majorado em face do repasse aos consumidores do peso da tributação, caso se esteja diante de uma demanda elástica, haverá a tendência racional de ser menos consumido, pois passa a ser substituído por outro (mais barato), ocasionando-se, pois, a redução da quantidade vendida, e, conseqüentemente, o desequilíbrio entre as curvas de oferta e demanda. Esta distorção gera uma ineficiência denominada pelos economistas de “peso morto”, que tanto afeta o excedente do consumidor (o valor máximo que o consumidor se dispõe a pagar menos o preço que ele realmente paga), quanto o excedente do produtor (quantia recebida por este em face do bem diminuindo-se seu custo de produção). Desta forma, a distorção causada pelo tributo pode ser aferida em face do peso morto produzido, que reduz ambos os excedentes, do produtor que vende menos e do consumidor que gasta mais (CARVALHO, 2014, p. 252-253).

Cristiano Carvalho (Análise econômica da tributação, 2014, p. 254) esclarece que para que se constitua um tributo que gere receita para o Estado ao mesmo tempo em que produza uma mínima distorção no sistema de preços do mercado e, além disto, ainda atenda os direitos fundamentais do contribuinte, ou seja, que se alcance uma tributação ótima, o tributo deve observar cinco máximas, quais sejam: (a) ter uma base grande de contribuintes; (b) ter regras simples e objetivas; (c) incidir sobre produtos e serviços de demanda inelástica; (d) ser justo (não viola a isonomia); e (e) ter baixo custo administrativo. O referido autor discorre sobre cada um destes aspectos, aprofundando o tema, o que, porém, foge ao objeto deste trabalho (CARVALHO, 2014, p. 254-257).

Desta forma, há de se concluir que o tributo, seja através de sua imposição (cobrança) ou da concessão de incentivos fiscais (desoneração), exerce influência no mercado, reconhecendo-se uma evidente relação entre ambos através do princípio da livre concorrência, que não pode ser comprometida em face de atos de potestade estatal (GONÇALVES e GONÇALVES, 2013, p. 28).

Assim, na medida do possível, o tributo não deve interferir na capacidade produtiva nem no equilíbrio concorrencial, pois, de fato, não há como se negar que a tributação produz resultados para além da sua função típica arrecadatória, exercendo influências sobre a alocação de recursos e em face dos comportamentos dos indivíduos (CORREIA NETO, 2016, p. 92-93).

De toda sorte, há de se ressaltar que não existe violação à neutralidade fiscal, sob o enfoque já definido, na hipótese de a legislação tributária conceder tratamento diferenciado a agentes/contribuintes que se encontrem em situações econômicas diversas, como se dá em face do tratamento tributário diferenciando para as micros e pequenas empresas, previsto nos artigos 146, III, d, e 170, IX, da CRFB/88 (GONÇALVES e RIBEIRO, 2013, p. 90).

Em verdade, os tributos nunca foram materialmente neutros, haja vista que a rigor, nunca foi possível se segmentar plenamente sua função arrecadadora dos seus consequentes efeitos econômicos, políticos e sociais propagados em face de sua incidência, razão pela qual há de ser reconhecido como um forte instrumento do poder político (CATARINO, 1999, p. 198-199).

Assim, mostra-se mais adequada a compreensão da neutralidade do tributo como reflexo do Princípio da Isonomia Fiscal (art. 150, II, CRFB/88), na medida em que veda o tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em uma situação equivalente, impedimento este que, evidentemente, se espalha sob os aspectos concorrenciais do mercado. Sob esta perspectiva, os tributos economicamente neutros são aqueles que não distorçam os preços praticados pelos agentes econômicos dentro de um mesmo mercado relevante. Desta forma, a aplicação do princípio da neutralidade econômica dos tributos impede que este tipo de intervenção econômica do Estado enseje desequilíbrios concorrenciais (SCAFF, 2006, p. 78).

No que tange à implementação dos objetivos positivos do Estado, este se reveste de sua condição de Estado Democrático Social de Direito implementando os princípios delineados na Constituição Econômica, devendo se valer da intervenção no domínio econômico quando tal atuação se mostrar viável à concretização dos valores constitucionalmente destacados como a livre iniciativa, valorização do trabalho humano, existência digna e justiça social e todos os princípios elencados pelo art. 170 da Carta Magna.

No *caput* do referido artigo constitucional, há ainda expresse condicionamento da ordem econômica aos ditames da justiça social, deixando em evidência que a sua finalidade de alcançar a existência digna deve ser buscada sob à luz da justiça social. A este termo se confere sentido próprio, ao passo em que não apenas significa uma “modalidade” de justiça (social), mas, sim, traz um apanhado ideológico ao traduzir a ideia de superação das injustiças na repartição do produto econômico a nível micro e macroeconômico, ultrapassando questões éticas para se instalar enquanto exigência de qualquer política econômica capitalista (GRAU, 2007, p. 223-224).

O Estado Democrático de Direito se submete ao império da lei, mas da lei que assegura o princípio da igualdade diante das desigualdades sociais existentes, indo-se além da igualdade meramente formal, tarefa que promove e legitima a realização de transformações sociais, alterando-se o *status quo* em busca da concretização da igualdade material (MORAES, 2014, p. 279).

Desta forma, a intervenção do Estado sobre o domínio econômico deverá se pautar por tais fundamentos, além de observar os princípios e buscar objetivos fixados no texto constitucional, dentre os quais a redução das desigualdades regionais e sociais (art. 170, inciso VII), a busca do pleno emprego (art. 170, inciso VIII) e a garantia do desenvolvimento nacional (art. 3º, II), os quais, apesar de se caracterizarem por um elevado nível de abstração e generalidade, fator que dificulta o controle finalístico da medida interventiva, sem dúvidas, são parâmetros essenciais ao intérprete (ASSUNÇÃO, 2011, p. 102).

Assim, a intervenção do Estado na economia não se dá apenas para reparar as disfunções do sistema, garantindo condições de operacionalidade e viabilidade ao mercado (motivação de caráter negativo), indo além para concretizar resultados voltados a fins específicos (motivação positiva).

O Direito Tributário não constitui uma realidade isolada e estéril, sendo, em verdade, um sistema que se comunica e interage com outros sistemas sociais, que estão em seu entorno, havendo, assim, um recíproco influxo entre estes diferentes sistemas. A partir dessas interações surgem novas características (emergências) em face das quais a compreensão é inviável se pautada no estudo de um elemento isolado, como o é a norma jurídica. Nada obstante, a doutrina tributarista não traz estes aspectos como questões a serem resolvidas, limitando-se ao estudo restrito das normas jurídicas tributárias, com reduzida ou sem nenhuma abordagem de outros aspectos que influenciam o sistema jurídico, como se dá em face da economia, política e ética (FOLLONI e SIMM, 2016, p. 54).

Sendo assim, considerando-se a complexa realidade em face da qual se encontram o estudo jurídico-tributário, passa-se a analisar a intervenção do Estado na economia sob os auspícios da Análise Econômica do Direito (AED), aplicada ao Direito Tributário, abordagem que teve Ronald Coase como principal expoente. Em 1960, Coase publicou o artigo *The Problem of Social Cost*, impulsionando o que viria a ser a moderna Análise Econômica do Direito, razão pela qual, juntamente com sua teoria da firma, recebeu o Nobel de Economia (CARVALHO, 2014, p. 262).

A aproximação entre Direito e Economia possibilita a investigação de problemas jurídico-tributários concretos, nada obstante, dever-se atentar que, apesar de a AED ser uma importante ferramenta, ela não é a única, não esgotando a complexidade das relações entre os fenômenos jurídico-tributários e econômicos (FOLLONI e SIMM, 2016, p. 66).

Normalmente, na esfera tributária, a Análise Econômica do Direito (AED) é desenvolvida apenas com base em previsões aritméticas de ganhos ou perdas na arrecadação tributária, o que, em verdade, fica muito aquém da potencialidade oferecida por esta espécie de abordagem (GONÇALVES e RIBEIRO, 2013, p. 80).

O estudo do direito enquanto sistema em constante interação com outros sistemas exige que lhe seja atribuído um viés interdisciplinar, conferindo-lhe complexidade, sem, contudo, negar-se a importância do estudo das normas jurídicas.

Desta forma, a Análise Econômica do Direito consiste na utilização do arsenal analítico e empírico da economia, em especial da microeconomia e da economia do bem-estar social, “para compreender, explicar e prever as implicações fáticas do ordenamento jurídico, bem como da lógica (racionalidade) do próprio ordenamento jurídico”. Ou seja, a AED se vale da abordagem econômica como meio de percepção do *direito no mundo e do mundo no direito*, ampliando a aplicação da metodologia econômica a todas as áreas do direito (GICO JÚNIOR, 2010, p. 17).

Não há como se negar, o Direito não é adequadamente compreendido se visto de forma autônoma e isolada, ou seja, dissociado da realidade social e econômica, devendo, portanto, se valer da abordagem através de métodos oferecidos por outras ciências, como a economia, para que seus institutos e efeitos sejam melhor analisados e conhecidos.

A análise econômica do direito faz uso do instrumental da microeconomia e da economia do bem-estar social para conhecer e tratar dos problemas verificados no ordenamento jurídico, baseando-se para tal compreensão em alguns postulados, quais sejam, a escassez de

recursos, os custos de oportunidade, racionalidade maximizadora, incentivos, mercado e equilíbrio (GONÇALVES e GONÇALVES, 2013, p. 22).

A AED relaciona Direito e Economia a partir da fixação de dois níveis epistemológicos, quais sejam, a dimensão positiva (ou descritiva), através da qual se realiza a Análise Positiva do Direito, voltada à análise das repercussões do Direito no mundo fático, visto este como norma posta em um dado sistema jurídico particular, e a dimensão normativa (ou prescritiva), quando, através da Análise Normativa, propõe-se modificações no sistema jurídico, com o fito de atender a determinado objetivo previamente estabelecido (GONÇALVES e RIBEIRO, 2013, p. 82).

Desta forma, para que se consiga compreender o comportamento do agente e tentar prever suas reações diante de mudanças em sua estrutura de incentivos, é essencial que se adote alguma teoria sobre o comportamento humano, não oferecida no âmbito (restrito) do Direito. Assim, os jus economistas podem se valer da teoria econômica para tanto, tendo como objeto, precisamente, investigar a postura do ser humano médio diante de escolhas.

Nada obstante ser a Economia uma ciência humana, esta busca ser ao menos epistemologicamente objetiva, propondo hipóteses e buscando comprová-las de forma empírica, observando a tradição do autêntico método científico, ainda que sujeita aos vieses e limitações decorrentes da subjetividade de seu objeto de estudo, qual seja, o comportamento humano intersubjetivo. Desta forma, considerando-se que as ferramentas do Direito e da Economia são bastante frutíferas tanto para a análise positiva do fenômeno tributário quanto a sua análise normativa (como a tributação deveria ser), a AED possibilita que se vislumbrem as consequências oriundas da aplicação das normas jurídicas tributária de forma a melhor estabelecer a formulação de políticas públicas (CARVALHO, 2014, p. 247).

O método econômico se baseia em alguns postulados, quais sejam: a uma, os recursos são escassos, impondo-se à sociedade escolhas entre alternativas possíveis e excludentes, razão pela qual toda escolha pressupõe um custo (*trade off*), ou seja, a segunda melhor opção de alocação do recurso, mas que foi preterida, denominada de custo de oportunidade; a duas, a conduta dos agentes econômicos é racional maximizadora, no sentido de que estes ponderam os custos e os benefícios de cada alternativa, passando a adotar a conduta que lhes traz mais bem-estar, conforme suas condições e circunstâncias, o que autoriza a se concluir que as pessoas respondem a incentivos, ideia também central no direito; a três, a interação social verificada no âmbito do mercado caracterizada pelo comportamento racional maximizador ensejará realização de trocas até que os custos associados a cada troca passem a equivaler aos respectivos

benefícios auferidos, momento a partir do qual não mais ocorrerão trocas, caracterizando-se o equilíbrio do mercado, compreendido este como sendo o espaço no qual os agentes são livres para realizar trocas por meio de barganhas, não sendo condição essencial para tanto o envolvimento de valores pecuniários (GICO JÚNIOR, 2010, p. 21-22).

Conforme os fundamentos da nova economia institucional, as escolhas dos agentes econômicos são influenciadas pelas instituições, ou seja, pelo sistema de normas que regem as condutas possíveis dentro do sistema econômico (GONÇALVES e GONÇALVES, 2013, p. 20-25).

Deve-se destacar que, nada obstante a AED auxiliar na identificação do que é injusto, na medida em que considera injusta qualquer regra que provoque desperdício (ineficiente), não será suscetível para definir o que é o justo ou, ainda, o que é certo ou errado, haja vista que estas categorias são eminentemente valorativas e, portanto, dotadas de alto teor subjetivo (GICO JÚNIOR, 2010, p. 27).

4.2 Extrafiscalidade e Incentivos Fiscais

O estudo do Direito Tributário deve ser examinado em seu aspecto funcional, ultrapassando-se as barreiras de uma ciência restrita ao aspecto meramente formal da norma tributária, insuficiente à concretização dos preceitos constitucionais (FOLLONI e SIMM, 2016, p. 54).

A CRFB/88 adotou a postura de “finanças funcionais”, as quais se propõem a intervenção sobre domínio socioeconômico com funções de fiscalização, incentivo e planejamento, pautada na livre iniciativa e na valorização do trabalho, com o fito de concretizar a dignidade da pessoa humana, princípios fundamentais da República Federativa do Brasil (art. 1º, IV), reafirmados no art. 170, caput, da CRF/88.

Sob uma análise pragmática promovida em face da lição de Klaus Vogel, caracterizada pela interação da norma com seu destinatário, as normas tributárias possuem três funções: distribuir a carga tributária, a qual se refere à repartição das necessidades financeiras do Estado, respeitando-se os critérios de justiça distributiva; a indutora, responsável pelo incentivo ou desestímulo a determinada atividade na sociedade; e a simplificadora, tratando-se de função regida pela praticabilidade, autorizando o aplicador da lei a adotar medidas globais generalizantes, com o intuito de simplificar o sistema tributário (Ex. introdução da sistemática do lucro presumido na arrecadação do IR) (SCHOUERI, 2005, p. 27).

Conclui-se, pois, que as finanças públicas não são tidas apenas como um meio de arrecadação de recursos, voltados, exclusivamente, para suprir às necessidades financeiras do Estado Fiscal, sendo também reconhecidas como importantes mecanismos de intervenção do Estado sobre o domínio econômico, realizando outras funções além daquela meramente arrecadatória (função fiscal), como a de incentivo (funções extrafiscais).

A noção de extrafiscalidade traz à baila um *locus* teórico que não se encontra no foco habitual do Direito Tributário (adimplemento da obrigação tributária). A extrafiscalidade possui notória relevância em face do conceito dos incentivos fiscais e de seu respectivo controle, em face do qual se destacam a finalidade e os resultados ou efeitos a serem produzidos, elementos que extrapolam os limites da abordagem tradicional deste ramo jurídico. Perceba-se que a noção de extrafiscalidade se apresenta antes como uma construção doutrinária, não se situando no plano dos conceitos positivos, o que, nada obstante, não lhe retira a relevância prática e nem afasta a utilização desta expressão em textos normativos, decisões judiciais e administrativas (CORREIA NETO, 2016, p. 78).

Assim, a função extrafiscal pode ser entendida sob três aspectos, ou seja, como sendo aquela através da qual se induz o meio socioeconômico, regulando-se o comportamento dos indivíduos e a economia (tributação indutora), se redistribui as necessidades financeiras do Estado, conforme critérios de justiça distributiva, ou se simplifica o sistema tributário, ou seja, todas estas funções são tidas igualmente como extrafiscais. Ressalta-se que estas funções extrafiscais não se repudiam entre si, podendo conviver simultaneamente e de maneira harmônica na mesma norma tributária, assim como também podem ser encontradas com diversos níveis de intensidade nas normas tributárias extrafiscais (SCHOUERI, 2005, p. 27-29).

Na construção jurídica de qualquer tributo nunca estará completamente ausente o efeito extrafiscal, nem, igualmente, restará plenamente afastado seu efeito fiscal (arrecadatório), tendo em vista que, em maior ou menor grau, ambos os aspectos sempre permearam a norma tributária, não podendo se falar em entidade tributária pura, no sentido de realizar apenas a fiscalidade ou a extrafiscalidade, sendo apenas possível reconhecer qual seu caráter predominante (CARVALHO, 2015, p. 258).

Ademais, como demonstração do convívio das funções arrecadadora e indutora, possibilitando-se a influência dos setores econômicos e sociais da sociedade e ainda a efetiva arrecadação de tributos, podem ser indicados vários casos de tributos com relevante impacto na arrecadação e, concomitantemente, voltados a fins extrafiscais, p.e., os impostos sobre Produtos Industrializados (IPI), sobre Movimentações Financeiras (IOF) e sobre a Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS), além das contribuições para o Programa de Integração Social (PIS), Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP) e para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS).

Senão, veja-se um exemplo prático. O IPI que incide sobre a industrialização de cigarro e bebidas alcoólicas, guiado pela seletividade, possui alíquotas elevadas, no intuito de diminuir o consumo de tais produtos pela população, uma vez que ambos provocam problemas de saúde aos indivíduos consumidores, o que por si só não é desejado, além de, conseqüentemente, impor custos ao Estado em face dos valores destinados à atenção médica com estes doentes no sistema único de saúde. Ou seja, o consumo de cigarro e bebidas alcoólicas gera efeitos que não atendem ao interesse público e, portanto, são desestimulados através da pesada tributação.

Sucedendo que, nada obstante o desestímulo promovido pela alta imposição tributária, ainda assim, em face deste tributo houve uma arrecadação considerável pelo Fisco, conforme dados extraídos do site da Receita Federal do Brasil (RFB), pois, entre os meses de janeiro e

dezembro de 2017, a arrecadação do IPI incidente sobre o fumo e a bebida correspondeu ao montante de R\$ 8,068 bilhões, representando aproximadamente 16% da arrecadação total do IPI no período²⁶.

Desta forma, as normas tributárias indutoras são vistas como instrumento eficiente ao estímulo ou desestímulo do comportamento de agentes econômicos, como adequação da demanda, produção, investimentos e oferta de empregos, fatores essenciais ao desenvolvimento nacional. Tanto a incidência de tributos, como a adoção de incentivos fiscais, mostram-se como potenciais instrumentos de redução de desigualdades sociais e regulação de mercados através da indução de comportamentos (ASSUNÇÃO, 2011, p. 120).

Assim, percebe-se que o núcleo da extrafiscalidade consiste na utilização dos efeitos gerados pelo instrumento tributário voltados ao exercício de competências constitucionais diversas daquela relativa a arrecadação de receita, ainda que não ocorra a exclusão desta (CORREIA NETO, 2016, p. 92-93).

Ou seja, a extrafiscalidade pode ser entendida como o conjunto de normas destinadas especialmente à realização de resultados econômicos ou sociais através de mecanismo tributário, os quais, quando utilizados nestes termos, não se voltam à obtenção de receitas para atender às despesas públicas (NABAIS, 1998, p. 629).

Analisando a potencialidade natural da norma tributária para produção de efeitos extrafiscais e a decisão legislativa intencional para que sejam gerados estes efeitos, José Casalta Nabais (O dever fundamental de pagar impostos, 1998, p. 630-631) diferencia a “extrafiscalidade imanente”, entendida como aquela encontrada em todas as normas tributárias (de arrecadatória ou não), sendo identificada em face das finalidades extrafiscais secundárias ou acessórias e nos (praticamente inevitáveis) efeitos sociais e econômicos decorrentes da sua incidência, da “extrafiscalidade em sentido próprio”, verificada nas hipóteses em que a finalidade arrecadatória da norma fiscal é posta em papel secundário, em face de objetivos outros perseguidos através da tributação, ou seja, fins extrafiscais, compreendidos como aqueles voltados à consecução de determinados resultados econômicos e sociais.

Voltando-se o foco à estreita relação verificada entre o Direito Tributário e a Economia, os tributos representam importante custo de transação, pois, seja em face de sua instituição ou majoração, seja através de sua desoneração, estes tanto podem ser mecanismo de correção do mercado e de realização dos objetivos constitucionais, como podem, caso mal

²⁶ BRASIL. Receita Federal do Brasil. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/arrecadacao/relatorios-do-resultado-da-arrecadacao>. Acesso em 16/05/2018.

utilizados, ocasionar ineficiências econômicas, desajustando o equilíbrio do mercado (GONÇALVES e RIBEIRO, 2013, p. 80).

Através da intervenção por indução, o Estado pode se valer da política fiscal para atender finalidades específicas, estimulando comportamentos desejados através da concessão de incentivos fiscais, os quais exercem forte atração sob seus destinatários, haja vista produzir posições de vantagem no mercado aos agentes econômicos alcançados pelo comando normativo, que, inclusive, pode prever a aplicação de diferentes espécies e níveis de estímulos. Em suma, pode-se enxergar os incentivos fiscais como *mecanismo redutor de custos e estimulador de atividades econômicas* (CAVALCANTI, 1997, p. 73-74).

Nessa toada, concretizando-se a extrafiscalidade através de fórmulas jurídico-tributárias, o regime a orientar tal atividade não poderia deixar de ser o tributário. Assim, o legislador deverá observar as limitações de sua competência impositiva e os princípios norteadores deste ramo jurídico, sejam eles implícitos ou expressos. A especificidade da finalidade da norma extrafiscal não enseja a aplicação de nenhum regime especial, haja vista que o instrumento jurídico utilizado é o mesmo (CARVALHO, 2015, p. 258).

No Brasil, o Decreto nº 2.543 de 05/01/1912 é indicado como a (provável) experiência pioneira na adoção de intervenção econômica através da indução, sendo responsável por apresentar “medidas destinadas a facilitar e desenvolver a cultura da seringueira, do caucho, da maniçoba e da mangabeira e a colheita e beneficiamento da borracha extraída dessas árvores”, concedendo a isenção de impostos de importação, além de outros incentivos, para aqueles que cultivassem plantações regulares e inteiramente novas (GRAU, 2007, p. 27).

Ao se fazer uso das normas tributárias como instrumento para intervenção sobre o domínio econômico, o legislador renuncia à flexibilidade da legalidade própria do Direito Econômico para se submeter à legalidade estrita do Direito Tributário, mais rigorosa e detalhista, haja vista a instrumentalização da medida ser veiculada através de mecanismo tributário (SCHOUERI, 2005, p. 241-242).

O poder de tributar encontra a distribuição de sua competência no art. 145 e seguintes da CRFB/88, tema este já abordado e descrito no capítulo antecedente, sendo especialmente caracterizado por sua rigidez e vedação a normas heterônomas.

Chama-se a atenção para o inciso III do art. 151 da CRFB/88 que veda expressamente a criação de isenções heterônomas, proibindo a concessão de isenções por ente federativo diverso daquele que tem competência para a instituição do tributo, referindo-se expressamente à vedação de a União conceder isenções de tributos de competência estadual e municipal.

competência constitucionalmente determinado, cabendo à União editar as normas gerais e aos estados as de caráter complementar.

Sendo assim, verifica-se que as normas tributárias com função predominantemente indutora se submetem tanto às normas de Direito Tributário, em razão do instrumento que se utilizam, como às normas referentes à Ordem Econômica e à competência em matéria regulatória. Desta forma, as limitações constitucionais ao poder de tributar devem ser observadas sob a perspectiva da utilização do veículo tributário como mecanismo de intervenção sobre o domínio econômico (SCHOUERI, 2005, p. 231-232)

Assim, conclui-se que as normas tributárias indutoras para serem formalmente instituídas de maneira válida pelos entes federativos, exigem a concomitância da competência tributária, por força do veículo através da qual são introduzidas no mundo jurídico, assim como a competência legislativa, em razão da matéria sobre a qual exercem regulação.

Ademais, como melhor se discorrerá mais a frente, a validade dos incentivos fiscais ainda se submete à análise de sua legitimidade, verificada em face de um efetivo retorno social equivalente aos recursos públicos investidos (renunciados), ou seja, da apropriação pela sociedade das riquezas oriundas de sua concessão, como infraestrutura, educação, qualidade de vida, preservação ambiental, dentre outros resultados benéficos à comunidade.

O conceito de incentivos fiscais é bastante variável entre os estudiosos.

Adotando uma noção bastante ampla Matheus Carneiro Assunção (Incentivos fiscais em tempos de crise: impactos econômicos e reflexos financeiros, 2011, p. 107) entende que poderia ser considerado como incentivos fiscais “qualquer instrumento, de caráter tributário ou financeiro, que conceda a particulares vantagens passíveis de expressão em pecúnia, com o objetivo de realizar finalidades constitucionalmente previstas, através da intervenção estatal por indução”.

Ou seja, o referido autor entende que estas vantagens poderiam ensejar tanto subtrações ou exclusões no conteúdo de obrigações tributárias, quanto adiar os prazos de adimplemento dessas obrigações, ou, ainda, autorizar transferências diretas para suprir despesas de custeio das entidades beneficiadas, como previsto pelo art. 12, §3º, da Lei nº. 4.320/6435 (subvenções). Em suma, os incentivos fiscais seriam conformados tanto pelos incentivos financeiros (subvenções e os subsídios) como pelos incentivos tributários.

Por outro lado, Celso de Barros Correia Neto (O avesso do tributo: incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro, 2016, p. 132), também adota uma visão ampla quanto ao conceito de incentivos fiscais, porém, exclui desta as subvenções. Assim, o referido autor

entende como incentivo fiscal qualquer medida de desoneração tributária assim como outras formas de favorecimento dos contribuintes que não gerem imediatamente/diretamente a redução da carga fiscal, ou seja, o incentivo fiscal é identificado como “qualquer forma de derrogação na lei tributária posta em favor do contribuinte, com base na extrafiscalidade”.

Perceba-se, porém, que é mais usual a definição dos incentivos fiscais sob uma perspectiva mais restrita, no sentido de serem identificados apenas como normas de direito tributário que, através da alteração da obrigação principal, ensejam a redução da carga fiscal, a fim de estimular comportamentos consentâneos ao interesse público. Nesse sentido, o Plenário do Supremo Tribunal Federal adotou um conceito de incentivo fiscal mais estrito, vinculando-o à ideia de exclusão total ou parcial do crédito tributário, conforme julgamento dos Recursos Extraordinários nº 577.348 e 561.485, ambos sob a relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski²⁸.

Neste trabalho, porém, adota-se a definição apresentada por Celso de Barros Correia Neto, entendendo por sua melhor adequação ao objeto em estudo, pois, além de se excluir nesta as subvenções diretas, considera existência de normas tributárias que promovem incentivos ainda que não gerem necessariamente uma redução orçamentária imediata (exclusão total ou parcial do crédito tributário), como se verifica em face do parcelamento e moratória, razão pela qual devem, outrossim, estar incluídas na definição de incentivos fiscais.

Reconhece-se, assim, que os incentivos fiscais não se confundem com incentivos financeiros, vez que os primeiros se inclinam sobre a vertente tributária e estes sobre a financeira, encontrando-se no pagamento do tributo a linha demarcatória entre as duas realidades. Desta forma, o incentivo tributário atua no interior da relação tributária, antecedendo a sua extinção pelo pagamento ou outro modo de extinção, já o incentivo financeiro se concretiza após a extinção da obrigação tributária, quando a respectiva receita arrecadada já conforma o patrimônio público (BORGES, 2000, p. 97).

As subvenções são a espécie mais comum do gênero incentivo financeiro, caracterizando-se por verter a transferência financeira de forma direta e imediata aos seus destinatários, sejam eles particulares ou da Administração Indireta, como se dá em face da Lei nº 4.320/64 (art. 16) que trata das subvenções sociais, voltadas a atender a prestação de serviços essenciais de assistência social, médica e educacional, sempre que a suplementação de recursos

²⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 577.348 Relator: Min. Ricardo Lewandowski. Julgamento em 13.08.09, Plenário. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=608614>. Acesso em: 12 set. 2018)

de origem privada aplicados a esses objetivos se revelar mais econômica, e das subvenções econômicas, destinadas a cobrir déficits de empresas estatais, cobertura da diferença entre preço de mercado e preço de revenda de gêneros alimentícios e outros materiais e ao pagamento de bonificações a produtores de determinados gêneros ou materiais, conforme se extrai do art. 18 da Lei nº 4.320/64.

Já nos incentivos fiscais, não há propriamente uma prestação pecuniária a ser concedida aos seus beneficiários, operando-se, entretanto, alguma modalidade de derrogação extrafiscal na lei tributária posta em favor do contribuinte.

Por outro lado, destaca-se que a renúncia fiscal (redução direta da carga tributária) não está necessariamente atrelada à concessão de incentivos fiscais. Deve-se atentar à desassociação entre incentivos e renúncia fiscais, razão pela qual a definição mais estrita não se mostra como a mais adequada, ao passo em que conecta inevitavelmente estes institutos ao delimitar os incentivos fiscais apenas àqueles instrumentos que ensejem redução direta da carga tributária. Não por outra razão, aos referidos institutos são conferidos tratamento jurídicos autônomos e diversos, p.e. o art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal tem aplicabilidade em face dos incentivos fiscais em sentido estrito (aqueles que ocasionam renúncia fiscal), mas não aos demais que, por não impactarem diretamente no orçamento, não se subsumem à referida norma legal (CORREIA NETO, 2016, p. 133).

Perceba-se que na concessão de créditos tributários presumidos e na dilação de prazo para pagamento de tributos, assim como se dá em face das isenções, anistias e remissões, redução da base de cálculo ou de alíquotas, também se operam incentivos, pois, através dos mecanismos de creditamento, ao final, também se proporciona ao particular beneficiado um menor custo de pagamento de tributos, ao passo em que gera ao particular um menor saldo a pagar a título de obrigação tributária, assim como a mera prorrogação no prazo para adimplemento do crédito tributário também lhe traz benefício, vez que o custo da postergação (juros e correção monetária) será suportado pelo Estado (ASSUNÇÃO, 2011, p. 107).

Assim, configurara-se como incentivo fiscal as isenções, reduções de alíquotas e/ou bases de cálculo, anistia, moratória, remissão, diferimento do pagamento de tributos, créditos presumidos, alíquotas zero, entre outros mecanismos que se caracterizem como espécie de desoneração tributária ou favorecimento dos contribuintes, ainda que não promovam uma imediata e direta redução da carga fiscal.

4.3 Gasto Tributário, Crises Econômicas e a Utilização de Incentivos enquanto Mecanismo Fiscal Anticíclico

Os incentivos fiscais enquanto veículo de política pública, através da intervenção estatal sobre domínio econômico, possuem como característica a instrumentalidade concreta das regras jurídicas. Todo incentivo fiscal deve ter uma finalidade a ser alcançada, caráter que justifica sua concessão ao passo em que é mecanismo capaz de induzir condutas concretas dos contribuintes, as quais não seriam adotadas caso não houvesse a vantagem tributária oferecida pelo Estado. A finalidade do incentivo consiste em “elemento jurídico subjacente à regra e que lhe confere sentido finalístico e dimensão prática”. Pode-se assim dizer que a finalidade do incentivo fiscal aponta para fora do ordenamento, ou seja, para as condutas e consequências no plano fático (CORREIA NETO, 2016, p. 168-174).

A dimensão pragmática da desoneração tributária se opera através do incentivo, consequência prática no mundo real que se busca induzir, e da renúncia fiscal, caracterizada pela redução direta da carga fiscal em face da exclusão total ou parcial do crédito tributário, resultados empíricos refletidos em face da concessão dos incentivos fiscais e, portanto, indicados como potenciais efeitos externos destes.

O êxito normativo ou a efetividade material dos incentivos fiscais será verificado de acordo com a realização efetiva dos fins buscados pela norma, ou seja, será extraído de acordo com a sua eficácia social (obediência e aplicabilidade da norma) (GRAU, 2007, p. 325-326).

A ideia de renúncia fiscal, advinda da noção de *tax expenditure*, foi desenvolvida originalmente pelo norte-americano Stanley S. Surrey nas décadas de 1960 e 1970, trazendo-se à baila a noção quanto aos efeitos orçamentários das desonerações tributárias, totais ou parciais, perante os cofres públicos. Desde a origem da noção de renúncia fiscal, havia vários entraves práticos para se definir “quais” instrumentos se caracterizam como renúncia fiscal e “de que maneira os quantificar” no orçamento público. Assim, sob a perspectiva orçamentária, o estudo do impacto da renúncia fiscal surge no intuito de identificar as renúncias tributárias existentes no sistema fiscal em vigor, realizar uma estimativa quanto ao seu impacto orçamentário e fixar critérios capazes de compará-las com gastos diretos destinados a atender os mesmos objetivos (CORREIA NETO, 2016, p. 145-148).

Sendo assim, a renúncia fiscal deve ser entendida como um dos aspectos externos dos incentivos fiscais, pois, em paralelo ao efeito de incentivo (estímulo) por estes gerados,

constitui-se enquanto um efeito oriundo da adoção de medidas desoneratórias fiscais que ensejam a redução direta da arrecadação tributária²⁹.

Apesar de se reconhecer que não se tratam propriamente de gastos (diretos), diante da diversidade de natureza entre os incentivos fiscais e os incentivos financeiros, através do desenvolvimento da noção de renúncia fiscal, busca-se tratar a redução orçamentária gerada em face da concessão de algumas espécies de incentivos fiscais como um equivalente conceitual dos gastos públicos diretos, ou seja, enquanto gastos fiscais ou tributários, viabilizando-se uma comparação entre os institutos, considerando seus custos e efetividade na realização do interesse público.

Reconhece-se, assim, que através do sistema fiscal são realizados gastos públicos “indiretos”, os quais são designados de “gastos tributários” ou “despesa fiscal”, em uma tradução mais fiel. O termo “renúncia fiscal” ou “renúncia de receita”, apesar de não ser a tradução mais exata do termo, é a mais usual no Brasil, sendo, inclusive, citada pelos arts. 70 e 153, § 4º, da CRFB/88.

No Brasil, a Receita Federal é o órgão responsável por publicar anualmente o Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária (Gastos Tributários)³⁰, em observância ao art. 165, § 6º, da CRFB/88 e do art. 5º, II, da Lei Complementar 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF) e Decreto nº 9.003/2017³¹.

Como dito, nem sempre se mostra como um exercício simples a identificação dos elementos naturais à própria norma tributária (estruturais) e daqueles que lhe sejam excepcionais, como os incentivos fiscais. A dificuldade existe desde o primeiro enfrentamento do tema levado a cabo por Surrey e permanece até os dias atuais, pois os limites da renúncia fiscal variam de acordo com a moldagem do sistema fiscal em face do qual se aplica. Outrossim, o método de cálculo utilizado para se contabilizar os efeitos orçamentários das renúncias fiscais não deve se pautar em uma estimativa realizada através de métodos estáticos e simples, despidos dos reflexos advindos da alteração de comportamento decorrente da concessão e supressão dos incentivos fiscais, ao revés, deve-se fazer uso de método complexo, capaz de

29 Site do Fundo Monetário Internacional. Manual da Transparência Fiscal - IMF (2007). Define renúncia fiscal como sendo “a receita que se deixa de arrecadar como resultado de dispositivos específicos do código tributário”. Disponível em: <https://www.imf.org/external/np/fad/trans/por/manualp.pdf>. Acesso em: 13/10/2018.

³⁰ Decreto nº 9.003/2017, que dispõe: “Art. 25. A Secretaria da Receita Federal do Brasil compete: [...] XI - estimar e quantificar a renúncia de receitas administradas e avaliar os efeitos das reduções de alíquotas, das isenções tributárias e dos incentivos ou estímulos fiscais, ressalvada a competência de outros órgãos que também tratem da matéria;”

³¹ BRASIL. Site da RFB. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal>. Acesso em: 05/10/2018.

considerar o efeito que o incentivo gera nas escolhas econômicas, nada obstante haver certo grau de incerteza e imprevisibilidade destes efeitos, haja vista operarem no plano da eficácia social junto a outros fatores variáveis da ordem econômica.

Ressalta-se que o art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) é um marco na legislação nacional sobre renúncia de receita, prevendo várias limitações e requisitos a sua concessão, quais sejam, constar na 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, além de não alterar as metas fiscais ou, alternativamente, virem acompanhadas de medidas de compensação ao erário, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição, ou seja, utiliza-se da estimativa e quantificação dos impactos das renúncias de receitas para que se mantenha o equilíbrio orçamentário.

Para a LRF, conforme o § 1º do seu art. 14, 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.

Evidencia-se que a maior parte das situações elencadas pelo ordenamento jurídico não aperfeiçoa uma relação de crédito tributário em face da qual o Estado venha posteriormente a renunciar. Em verdade, apenas em face da remissão e anistia é que o crédito fiscal precede à sua renúncia, o que, porém, não limita a noção de renúncia fiscal a estes dois institutos.

Perceba-se que, quando incentivos fiscais são concedidos são gerados custos tributários, os quais, não sendo suportado por aqueles que foram exonerados, logicamente, são redistribuídos aos demais contribuintes que permanecem atingidos pela norma arrecadatória, revelando um alto custo sistemático, haja vista que a carga fiscal sofre uma distribuição guiada por um “jogo de soma zero”, ou seja, aquilo que um sujeito ganha será diretamente proporcional ao que os demais perdem (SANCHES, 2010, p. 48).

De acordo com texto constitucional, a livre concorrência está fundada não apenas na igualdade de condições entre seus competidores, indo além para resguardar a igualdade de condições de competitividade.

A relevância do impacto da tributação no mercado é de tal envergadura que o Poder Constituinte o inseriu o art. 146-A, a partir do qual se permite a fixação de critérios especiais de tributação, através de lei complementar, com a finalidade de se prevenir desequilíbrios da

concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo.

Assim, a política tributária deve considerar os efeitos econômicos que podem advir em face da instituição de tributos, bem como da concessão de incentivos tributários, vez que não devem ser produzidos custos de transação excessivamente elevados aos agentes econômicos, sob pena de potencialmente passar a constituir um fator determinante na exclusão de agentes econômicos do mercado, que eventualmente sejam colocados em uma situação de extrema desvantagem diante dos outros *players* em face do alto custo de transação gerado pelo tributo, alterando o sistema de formação de preços de forma a inviabilizar sua atividade empresarial (GONÇALVES e GONÇALVES, 2013, p. 29)

Diante de tais efeitos concretamente produzidos, deve-se atentar para o caráter cíclico da economia.

Este é verificado tanto em nível microeconômico como macroeconômico, ou seja, está presente quando se imprime um foco mais estreito em mercados ou conjuntos de mercados individualizados (microeconomia), assim como quando se põe sobre uma perspectiva mais global (macroeconomia). O movimento senoidal da atividade econômica entre prosperidade e depressão por vezes exige ações governamentais para, se não o eliminar, ao menos, atenuar sua amplitude (NUSDEO, 2010, p. 143).

Os ciclos econômicos se caracterizam por uma relação entre expansão (*boom*) e depressão (*bust*) da economia como um todo, e não somente em setores específicos desta. O período de retração ocorre em razão da insustentabilidade do conjunto generalizado de erros praticados durante o *boom*. Registre-se que as crises econômicas, de caráter contínuo e geral, não se confundem com as meras flutuações, entendidas como as mudanças promovidas pela alteração natural nos dados econômicos, como preferências do consumidor, quantidade e qualidade da mão-de-obra, a recursos naturais, avanços tecnológicos que conferem novas possibilidades de produção, mudanças climáticas que alteram as safras, dentre outras (ROTHBARD, 1963).

De acordo com George Reisman, professor emérito da economia da *Pepperdine University* (A mecânica de um ciclo econômico – abreviadamente, 2010), nos ciclos econômicos de uma economia mais ampla, a riqueza ilusória surge na forma de crédito bancário fictício, sem que haja o respectivo lastro real de capital que represente tal riqueza fisicamente.

Assim, ao invés de se criar um verdadeiro capital adicional, a expansão do crédito eleva os salários e os preços dos bens de capital, reduzindo o poder de compra da moeda. Com

o passar do tempo, tal situação dá azo à redução da oferta de crédito, haja vista que aqueles que normalmente poderiam emprestar dinheiro percebem que não conseguem mais fazê-lo, ou ao menos não com a mesma amplitude de outrora, pois precisam se utilizar desses recursos para arcar com suas próprias operações internas, agora, mais onerosas por salários mais altos e bens de capital com preços majorados, e, paralelamente, pela mesma razão, os tomadores de empréstimos passam a necessitar de mais dinheiro, porém, se conscientizam que seus fundos não são suficientes para arcar com as dívidas, como se deu no mais recente período de expansão econômica dos EUA, em que banco central americano concedeu grande número de empréstimos sem lastro financeiro real, estimulando a construção de aproximadamente três milhões de novos imóveis, porém, em favor de pessoas que simplesmente não tinham capacidade de pagar e nem havia recursos físicos suficientes a manter tais investimentos (REISMAN, 2010).

Cristiane de Figueiredo Pinheiro (O Controle da despesa pública em ciclos econômicos recessivos como instrumento de promoção do desenvolvimento, 2015, p. 14) pondera que, desde o início do século XIX, a economia tem se mostrado ineficiente na realização de um desenvolvimento econômico responsável e no bloqueio dos efeitos perniciosos oriundos dos períodos de recessão, como aqueles herdados da crise de 1929 (quebra da bolsa de *New York*) e da *subprime* de 2008, motivada pela concessão de empréstimos hipotecários de alto risco que levou vários bancos à insolvência, repercutindo violentamente nas bolsas de valores de todo o mundo.

A utilização de incentivos fiscais como fonte de recuperação econômica já vinha sendo bastante estudada por economistas norte-americanos desde o pós-crise de 1929. Entre 1940 e 1950, importantes pesquisas foram realizadas e apontavam que a política fiscal teria o potencial de ser utilizada como efetivo instrumento de recuperação econômica, diante das crises que lhe afligiram, como a realizada por Arthur Smithies (*The American Economy in the Thirties*, publicada na *The American Economic Review* (SPILIMBERGO, SYMANSKY, *et al.*, 2008, p. 22).

Os mecanismos fiscais anticíclicos devem, ao menos a priori, ser de incidência temporária, devendo ser revistos assim que haja sinais de recuperação da economia.

Pode ser citado como um exemplo de sucesso a experiência ocorrida no Brasil, durante a crise de 2008, que através da redução das alíquotas de tributos com acento extrafiscal, especificamente, o IPI e o IOF, produziu típica medida anticíclica, haja vista ter sido concedida

por tempo determinado, retornando gradualmente após a equalização econômica que objetivava promover (ASSUNÇÃO, 2011, p. 113).

O IPI incidente sobre setor automotivo³² e sobre eletrodomésticos da linha branca, materiais de construção e bens de capital³³ teve sua alíquota reduzida e o IOF sobre crédito direto a pessoa física teve sua alíquota minorada com o escopo de estimular este tipo de concessão creditícia³⁴.

De acordo com o Relatório de Gestão - 2009³⁵, realizado pela Secretaria de Política Econômica, o governo federal implementou uma série de desonerações tributárias com o intuito de estimular as vendas e consumo. O custo inicial do conjunto destas desonerações temporárias adotadas atingiu 0,4% do PIB em 2009 e logrou êxito no aumento na produção e nas vendas, acelerando a retomada do crescimento econômico e aumentando a arrecadação dos demais impostos e contribuições federais. Registra-se, ainda, que o governo federal também adotou medidas a nível municipal e estadual, realizando transferências orçamentárias extraordinárias para os governos subnacionais durante o ano 2009, estimando-se que o total destas transferências, durante o referido exercício, tenha atingido R\$ 2 bilhões.

Por sua vez, o Instituto de Política Econômica Aplicada (IPEA) realizou uma análise quanto aos impactos da redução do IPI sobre as vendas de veículos no Brasil entre janeiro e novembro de 2009, concluindo que a redução do IPI foi muito importante para a recuperação das vendas do setor automotivo no período subsequente à crise financeira internacional, sendo a desoneração responsável por 20,7% das vendas no referido período³⁶.

Para Matheus Carneiro Assunção (Incentivos fiscais em tempos de crise: impactos econômicos e reflexos financeiros, 2011, p. 114-115), as normas tributárias indutoras efetivadas durante a crise de 2008 foram altamente relevantes à equalização das distorções do mercado ocasionadas em face da crise de crédito e da retração do consumo, pois, através das medidas de redução de impostos sobre o consumo, a compra de bens de capital, automóveis e eletrodomésticos foi estimulada, incrementando-se os níveis da demanda doméstica e, assim, estimulando-se o crescimento econômico. Desta forma, entendeu-se que esta experiência

³² Redução de IPI sobre veículos. Vide Decreto nº. 6.687, de 11 de dezembro de 2008, e Decreto nº 6.743, de 15 de janeiro de 2009.

³³ Redução de IPI sobre eletrodomésticos linha branca, material de construção e bens de capital. Vide Decreto nº. 6.825, de 17 de abril de 2009 e Decreto nº. 6.890, de 29 de junho de 2009.

³⁴ Redução IOF. Vide Decreto nº. 6.691, de 11 de dezembro de 2008.

³⁵ BRASIL. Site SPE. Relatório de Gestão – 2009. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/auditorias/spe/arquivos/relatorio-de-gestao-2009.pdf/view>. Acesso em: 13/10/2018.

³⁶ BRASIL. Site IPEA. Políticas anticíclicas na indústria automobilística: uma análise de cointegração dos impactos da redução do IPI sobre as vendas de veículos. Disponível em: http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=9662. Acesso em: 13/10/2018.

desoneratória fiscal se apresentou como um meio adequado à concretização das finalidades constitucionais que fundamentaram a intervenção do Estado sobre o domínio econômico, promovendo um aumento histórico da demanda nos setores alcançados pelos incentivos.

Enquanto medidas anticíclicas, os incentivos fiscais devem ter o caráter transitório e ser materialmente adequados aos fins que buscam promover. Do contrário, caso persista a crise econômica e se mantenha o incentivo fiscal por excessivo período de tempo, poderá haver a deterioração do sistema fiscal, de forma a transferir as preocupações, que antes estavam voltadas às políticas fiscais anticíclicas, para a seara das políticas fiscais de sustentabilidade, ou seja, será necessário recuperar o sistema fiscal que tenha restado significativamente prejudicado em face do mal uso dos seus mecanismos estimuladores do mercado (SPILIMBERGO, SYMANSKY, *et al.*, 2008, p. 35).]

Na prática, é notório que a maior parte dos incentivos fiscais concedidos no Brasil não demonstram alcançar resultados tão proveitosos quanto aqueles alcançados em 2008, pois, habitualmente, estes resultados nem ao menos são compartilhados com a população, haja vista a falta de transparência na concessão dos incentivos, deixando-se em evidência um controle reduzido quanto a seus efeitos materiais.

De acordo com a tabela de detalhamento dos gastos tributários constante da página específica sobre Renúncias Tributárias Federais, recentemente implantada pelo TCU, dos 326 incentivos fiscais implantados pelo Governo Federal, 167, ou seja, mais da metade destes, foram concedidos por tempo indeterminado, o que flagrantemente se contrapõe ao caráter transitório, essencial ao sucesso das medidas econômicas anticíclicas³⁷.

Em interessante estudo publicado pelo IPEA, “Uma estimativa dos custos fiscais da política industrial recente (2004-2016)”³⁸, desenvolvido por Marcelo Curado e Thiago Curado, apresentou-se a evolução dos custos fiscais da política industrial entre 2004 e 2016, período marcado pela retomada do esforço da política industrial nos governos Lula e Dilma Rousseff, focando-se na mensuração dos gastos tributários, oriundos das desonerações existentes e associados às medidas de política industrial.

Neste trabalho, verificou-se que a indústria se encontrava como terceiro maior elemento gerador de gasto tributário na classificação por função orçamentária, inferior apenas aos gastos com as funções comércio e serviços e trabalho, constatando-se, conforme a recente

³⁷ BRASIL Site TCU. Renúncias Tributárias Federais. Detalhamento de Gasto Tributário. Disponível em: <https://painel6.tcu.gov.br/QvAJAXZfc/opendoc.htm?document=IAS3%2FREN%C3%9ANCIAS%20TRIBUT%C3%81RIAS%20FEDERAIS.qvw&host=QVS%40srv-qlkvw-6&anonymous=true>. Acesso em: 13/10/2018.

³⁸ BRASIL. IPEA. Uma estimativa dos custos fiscais da política industrial recente (2004-2016). Disponível em: http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=29095. Acesso em: 11/10/2018.

trajetória dos gastos tributários, que a estrutura de incentivos fiscais no Brasil caracteriza-se por se protrair no tempo, o que contribui para a ocorrência de desequilíbrios fiscais em períodos de redução da atividade, evidenciando-se a sua inelasticidade frente aos ciclos econômicos, tendo em vista que, ainda em momentos de desaceleração econômica, seus valores são mantidos relativamente estáveis.

Assim, considerando a inexistência de efetiva comprovação dos reais benefícios produzidos por estas políticas fiscais em favor da sociedade, o referido estudo indica a urgência de maior transparência a respeito dos dados sobre os gastos tributários efetivamente realizados com os programas de governo, uma vez que tal medida é imprescindível para se verificar qual política de fato está sendo implementada e para que se viabilize a incorporação da análise de custos, confrontando-se os benefícios obtidos frente aos custos de oportunidade gerados, mecanismo fundamental para a discussão de qualquer política pública. Chama-se, ainda, a atenção para o fato de que, com a crise fiscal em 2015, a comparação entre os ganhos e custos gerados para a sociedade em face dos gastos tributários se tornou ainda mais relevante, especialmente em face daqueles concedidos para setores que perderam sistematicamente participação na geração de renda e emprego, como a indústria.

Ademais, ainda há de se verificar a concessão de incentivos fiscais que não compõe o arsenal contra o ciclismo econômico, nem atendem a valores constitucionalmente eleitos, como a isenção do imposto de renda sobre a distribuição de lucros e dividendos, instituída através da Lei nº 9.249/1995, em face da qual, porém, não se enxerga justificção constitucional, mas, sim, o abandono da capacidade contributiva enquanto critério de graduação do imposto, destoando, pois, da norma do art. 145, § 1º, da Constituição, de forma a contribuir para a concentração de renda e patrimônio. Perceba-se que, apesar de constar como na exposição de motivos do projeto de lei que deu origem à Lei nº 9.249/95 o intuito “de simplificar os controles e inibir a evasão” e a indicação de que “esse procedimento estimula, em razão da equiparação de tratamento e das alíquotas aplicáveis, o investimento nas atividades produtivas”³⁹, não se identifica qualquer referência a dados concretos a partir dos quais se extraísse “uma relação de

³⁹ Exposição de Motivos da Lei nº 9.249/1995. Art. 12. Com relação à tributação dos lucros e dividendos, estabelece-se a completa integração entre a pessoa física e a pessoa jurídica, tributando-se esses rendimentos exclusivamente na empresa e isentando-se quando do recebimento pelos beneficiários. Além de simplificar os controles e inibir a evasão, esse procedimento estimula, em razão da equiparação de tratamento e das alíquotas aplicáveis, o investimento nas atividades produtivas. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1995/lei-9249-26-dezembro-1995-349062-exposicaodemotivos-149781-pl.html>. Acesso em: 18/12/2018.

causa e efeito entre a isenção do IR sobre a distribuição de lucros e dividendos e o alegado estímulo ao “investimento nas atividades produtivas”” (VIEIRA e MELO, 2017, p. 82-85)

O desenvolvimento nacional encontra-se como objetivo fundamental da República Federativa do Brasil, prescrito no inciso II do art. 3º do texto constitucional, que somado à prerrogativa de regulação e normatização da economia, disposta no art. 174 da CRFB, impõe a adoção de medidas coordenadas entre União, Estados e Municípios, para que se promovam melhorias qualitativas, ou seja, de bem-estar geral da sociedade, sem olvidar as peculiaridades do federalismo fiscal cooperativo, indo-se além do elemento meramente quantitativo, objetivamente aferido pelo crescimento econômico (ASSUNÇÃO, 2011, p. 120).

Apesar de a mera observância da forma (legalidade estrita) não ser suficiente para conferir aos incentivos fiscais a justificação legitimadora, como em seguida se discorrerá, os gestores públicos parecem se preocupar mais com a formalidade da concessão do que com os efeitos buscados e efetivamente produzidos pelos incentivos fiscais. As atenções ficam mais voltadas à constitucionalidade formal e à legalidade das proposições, em especial, ao cumprimento das Leis de Responsabilidade Fiscal (LRF), Plano Plurianual (PPA), Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Orçamentária Anual (LOA) do que aos seus resultados materiais na economia e na sociedade.

A ex-presidente Dilma Rousseff, em 2017, após seu impeachment, reconheceu que a política desoneratória realizada em seu governo foi um dos seus principais erros, haja vista que os resultados esperados em face das renúncias fiscais, quais sejam, investimentos das empresas e geração de empregos, não se concretizaram, havendo, ao revés, a majoração da margem de lucros das empresas beneficiadas pelos incentivos fiscais. Conforme ponderado por Laura Carvalho (Valsa brasileira: do boom ao caos econômico, 2018, p. 74), tais desonerações parecem mais ter atuado em favor da concentração de renda, além de deteriorar sobremaneira as contas públicas.

Ressalta-se, por fim, que as desonerações operadas após a incidência tributária (desonerações *a posteriori*), especialmente em face dos frequentes programas de parcelamento, nos quais a Fazenda Pública reduz o crédito tributário exigido, normalmente em razão da extinção dos juros e multas, dificilmente se mostram como medidas efetivas, haja vista que os contribuintes inadimplentes aderem ao parcelamento para obter as benesses exoneratórias do programa e para ter acesso a certidões positivas com efeitos de negativa, haja vista a suspensão da exigibilidade do crédito parcelado, porém, não costumam adimplir integralmente com o parcelamento realizado, lesando à finalidade normativa do incentivo fiscal.

Conforme constatado por Nelson Leitão Paes (Os efeitos dos parcelamentos sobre a arrecadação tributária, 2014, p. 324-325), o hiato tributário⁴⁰ estimado sem a concessão de parcelamentos alcança o percentual de aproximadamente 30%, porém, este é majorado em até quatro pontos percentuais diante da instituição de programas de refinanciamento de dívidas tributárias, como p.e. o REFIS. Verifica, ainda, que, em geral, os parcelamentos apresentam uma evolução em comum, qual seja: “[...] no momento em que são instituídos, há uma adesão em massa dos contribuintes, mas com o passar do tempo muitos deles são excluídos, seja por inadimplência ou por quitação da dívida ou ainda por adesão a um novo parcelamento”.

Em verdade, a concessão de habituais parcelamentos reduz de maneira significativa a propensão do contribuinte em pagar impostos, diante do enfraquecimento da cultura tributária do adimplemento espontâneo dos tributos devidos no prazo legalmente estabelecido.

De toda sorte, o Estado deve fazer uso dos mecanismos tributários disponíveis para desenvolver a economia e promover a justiça social, atenuando a repercussão negativa dos ciclos econômicos, pautando-se pelas diretrizes constitucionais e ação fiscal responsável, pois, do contrário, ao serem concedidos incentivos fiscais sem a legitimidade constitucional necessária, provocar-se-á um crescente endividamento público e o acirramento das desigualdades regionais entre os entes federativos.

⁴⁰ O hiato ou “gap” tributário é definido como sendo a diferença entre a arrecadação prevista pela legislação, ou seja, a arrecadação potencial legal, e aquela que efetivamente ingressa nos cofres públicos (arrecadação real).

4.4 Impacto dos Incentivos Fiscais nos Fundos de Participação

A grande e atual problemática reside nos limites e na legitimidade da interferência federal e estadual no comprometimento de recursos provenientes de tributos que, nada obstante estejam constitucionalmente incluídos em suas competências tributárias, têm parcela ou a integralidade de sua arrecadação destinada a repasses obrigatórios a outros entes federativos.

Perceba-se que, se por um lado, as transferências de recursos públicos entre as regiões, fundamentada no princípio da solidariedade, é medida comum à estruturação federal, por outro, a concessão de incentivos fiscais representa exercício regular da competência tributária que cada um dos entes federados detém.

Desta maneira, o interesse federativo global há de ser considerado, no sentido de serem verificadas e ponderadas as externalidades, negativas e positivas, provocadas em face da concessão de incentivos fiscais que ensejam renúncia de receita que repercutam junto aos demais entes e da federação como um todo.

Como já referido, para que haja autonomia dos entes políticos é imprescindível um respaldo orçamentário mínimo, o que no Brasil, para parte dos municípios e estados, apenas é alcançado com os valores repassados constitucionalmente.

Assim sendo, o sistema de transferência intergovernamental atua como uma fórmula de redistribuição de recursos entre as diversas esferas de governo, funcionando enquanto etapa intermediária (e essencial) entre as normas de arrecadação e distribuição dos mesmos recursos, acolhida pelo texto constitucional (CONTI, 2001, p. 79).

Os fundos de participação representam importante papel no equilíbrio federativo, ainda mais quando se trata de países com grande extensão e profundas disparidades regionais como o Brasil.

Há de se refletir que não é apenas a ausência de um fisco eficiente e de medidas de planejamento e coordenação entre as unidades federadas que provoca tal cenário. A própria distribuição constitucional da competência tributária, por vezes, mostra-se pouco adequada à realidade nacional, como se pode notar diante da atribuição do ISS e IPTU à competência municipal, tributos eminentemente urbanos, nada obstante a vocação predominantemente rural da maioria dos Municípios, e da fragmentação do imposto sobre circulação de mercadoria através do ICMS estadual, tributação habitualmente realizada na esfera internacional de forma centralizada através do IVA (imposto sobre o valor agregado). Este quadro alimenta a dependência dos governos subnacionais não apenas às transferências constitucionalmente

obrigatórias, mas também daquelas de caráter voluntário, normalmente concedida de forma condicionada, o que fragiliza bastante a autonomia federativa destes entes (RIBEIRO, 2018, p. 346-347).

A escassez de recursos nos estados e municípios instiga estes entes a se empenharem na aquisição de mais fontes de receitas, ainda que para tanto se promova uma competição federativa predatória, denominada habitualmente como “guerra fiscal”.

Assim, os incentivos fiscais surgem como mecanismo de atração de investimentos, sob a perspectiva de se assegurar o ingresso de receitas futuras e o desenvolvimento das regiões.

José Augusto Moreira de Carvalho (Federalismo fiscal e descentralização: características do federalismo fiscal brasileiro e seus problemas, 2010, p. 72), entende que estes incentivos prejudicariam os outros entes que não têm a possibilidade (ou não querem) competir dessa forma. Ademais, o referido autor ainda entende que a majoração da carga fiscal ensejada pela concessão de incentivos recairia sobre os próprios residentes das regiões nas quais se instaurou a competição fiscal, os quais seriam os financiadores dos incentivos concedidos às empresas, mesmo que estes não sejam os beneficiados diretos de seus resultados.

Sucedem que a mera ausência de interesse de outros entes em se valerem de incentivos fiscais para induzir a economia não tem o condão de obstar que qualquer das unidades federativas se valha de sua competência tributária para concedê-los, caso os compreenda como medida frutífera, afinal, todos os entes federativos são autônomos.

Ademais, por outro lado, há de se reconhecer que os efeitos da renúncia fiscal não se limitam necessariamente aos residentes das regiões dos entes competidores, haja vista que não apenas os residentes destas localidades podem ser atingidos pelo aumento da carga fiscal, mas, também, outros que se encontrem para além de seus territórios.

Neste trabalho, não se defende que os entes federativos estejam impedidos de se valer de tais métodos de captação de investimentos em prol de suas localidades. De forma alguma. Busca-se, ao revés, analisar quais são os critérios para que os entes federados possam realizar legitimamente a atração de recursos aos seus cofres através da concessão de incentivos fiscais.

Tendo por base este tormentoso tema, o Recurso Extraordinário (RE) nº 705.423/SE, interposto contra acórdão proferido pela Quarta Turma do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, teve sua Repercussão Geral declarada pelo Supremo Tribunal Federal (STF) em 09 de maio de 2013.

Na oportunidade, o STF trouxe à baila a discussão quanto aos limites para a concessão de incentivos fiscais pela União em face do Imposto de Renda (IR) e Imposto sobre Produtos

Industrializados (IPI), compreendidos na competência tributária federal, mas que têm parte do produto de sua arrecadação destinada aos Fundos de Participação dos Estados e dos Municípios, conforme o art. 159 da CRFB/88.

O Município Recorrente defendia, em síntese, que a base do cálculo da quota parte do FPM a que faz jus seria o percentual do produto da arrecadação do Imposto de Renda e do Imposto sobre Produtos Industrializados, sem a dedução dos valores dos incentivos, benefícios e isenções fiscais concedidos pela União.

Quando da análise do mérito, o RE nº 705.423 teve seu provimento negado pelo plenário da Corte, fixando-se a tese jurídica ao Tema nº 653 da sistemática de repercussão geral nos termos que se seguem, extraídos do voto do Relator publicado no sítio eletrônico do STF⁴¹, *in verbis*:

É constitucional a concessão regular de incentivos, benefícios e isenções fiscais relativos ao Imposto de Renda e Imposto sobre Produtos Industrializados por parte da União em relação ao Fundo de Participação de Municípios e respectivas quotas devidas às Municipalidades.

Desta forma, nada obstante, ter sido reconhecida a importância dessas transferências para as finanças municipais e para a consecução de sua autonomia financeira, o STF entendeu que, na repartição de receitas pelo produto, traduzida na partilha do bolo tributário sob a competência do governo central, não existe direito a uma participação sobre uma potencial arrecadação máxima, da qual estariam excluídos os incentivos (e as renúncias) fiscais sob pena de se subverter a decisão do Poder Constituinte quanto ao modelo de federalismo fiscal.

Nada obstante, a Corte Suprema condicionou a concessão destes mecanismos exoneratórios ao regular atendimento dos parâmetros de controle constitucionais, legislativos e jurisprudenciais atinentes à desoneração. Senão, leia-se trecho do voto do Ministro Relator Edson Fachin:

[...]

Não se haure da autonomia financeira dos Municípios direito subjetivo de índole constitucional com aptidão para infirmar o livre exercício da competência tributária da União, inclusive em relação aos incentivos e renúncias fiscais, desde que observados os parâmetros de controle constitucionais, legislativos e jurisprudenciais atinentes à desoneração.⁴²

[...]

41 BRASIL. Site do STF. Inteiro Teor do Acórdão RE nº 705.423/SE. Disponível em: portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=313617432&ext=.pdf. Acesso em: 09/10/2018.

42 BRASIL. Site do STF. Disponível em <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=4284492>. Acesso em 26/02/2018 às 16:01h

A CRFB/88 ao se referir a “produto da arrecadação” na seção VI, do Capítulo I, referente à repartição das receitas tributárias, é interpretada no voto condutor como sendo aquele integrado pela a arrecadação tributária bruta, ou seja, sem a possibilidade de dedução das despesas administrativas e computando-se as multas moratórias e punitivas e correção monetária, definição esta apontada como consolidada pela jurisprudência do STF.

Em suma, o direito à percepção de parte do produto da arrecadação em face da repartição de receitas tributárias é conformado, ou seja, delimitado com a efetiva arrecadação tributária realizada pelo ente concedente, não sendo legítima a projeção do direito pautado em uma arrecadação hipotética e despida de quaisquer efeitos exoneratórios ocorridos em face da concretização de políticas tributárias do ente arrecadador.

Por outro lado, deve-se perceber que o precedente acima referido (RE nº 705.423/SE) tratou de situação diversa daquela em face da qual foi editada a Súmula nº 578 do STF⁴³, haja vista que nesta, o Estado de Santa Catarina vinha utilizando, para o financiamento de empreendimentos comerciais e industriais, a cota relativa ao repasse da arrecadação do ICMS pertencente ao Município (art. 158, IV, CRFB/88), ou seja, o ente estatual reduzia o repasse de ICMS constitucionalmente assegurado aos municípios, convertendo-se tais valores como meios para realizar sua política fiscal através de incentivos fiscais e creditícios do Programa de Desenvolvimento estadual - PRODEC.

Sucedo que o viés igualitário, pregado pela noção de Federalismo Fiscal, também é ofendido quando se autoriza que o ente concedente mitigue ilimitadamente o montante de tributo a ser arrecadado em razão de opções de política econômicas ou fiscais por ele adotadas unilateralmente, concretizadas através da concessão de incentivos fiscais que propagam seus efeitos atingindo a repartição de receitas constitucionais.

Os impactos financeiros advindos das desonerações tributárias concedidas pelos entes constitucionalmente competentes muitas vezes não se limitam à sua esfera orçamentária, gerando impacto financeiro em face dos repasses constitucionais destinados a outros entes federativos.

Este impacto exoneratório determinado por terceiro é habitualmente experimentado pelos Fundos de Participação, tendo em vista que são conformados por valores advindos do

43 BRASIL. Site STF. Súmula nº 578: Não podem os Estados, a título de ressarcimento de despesas, reduzir a parcela de 20% do produto da arrecadação do imposto de circulação de mercadorias, atribuída aos Municípios pelo art. 23, § 8º, da Constituição Federal. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2162>. Acesso em: 10/10/2018.

produto da arrecadação tributária pertencente a ente diverso daqueles em face dos quais se realiza o repasse.

Os Fundos de Participação são importantes mecanismos de manutenção do pacto federativo, pois buscam garantir a autonomia financeira dos governos subnacionais ao se somarem às suas respectivas competências tributárias, em prol da equalização das disparidades regionais existentes. O art. 161, II, da CRFB/88 definiu expressamente o objetivo dos Fundos de Participação, qual seja, promover o equilíbrio socioeconômico entre Estados e entre Municípios.

Vale registrar que, nada obstante sua relevância, os Fundo de Participação não possuem personalidade jurídica própria, conforme sua conceituação legal disposta nos artigos 71 a 74 da Lei 4.320/64, sendo enquadrados como o produto de receitas especificadas que por lei se vinculam à realização de determinados objetivos ou serviços.

A natureza jurídica do FPM e do FPE se aproxima mais de objeto de direito do que de sujeito de direito, pois, observando-se a relação jurídico-financeira, não possuem capacidade para realizar qualquer ato jurídico, não estando dotados de autonomia na gestão dos recursos que os integram⁴⁴.

Assim, no Brasil, os Fundos de Participação possuem função eminentemente redistributiva, integrando a espécie de transferências obrigatórias e incondicionadas.

Além desta espécie de transferências, podem ser somadas mais duas modalidades, quais sejam, as transferências devolutivas e compensatórias. As devolutivas se materializam quando o governo federal ou estadual apenas arrecada o tributo, transferindo a respectiva receita ao ente, estadual ou municipal, no qual foi precisamente obtida. Por sua vez, as transferências compensatórias, apesar de não serem usuais em outras federações, se semelham às transferências devolutivas, pois tudo se passa como se o governo central tivesse efetivamente arrecadado o imposto que potencialmente seria percebido pelos governos subnacionais, devolvendo-o proporcionalmente, conforme a potencial arrecadação de cada ente. Aponta-se as transferências compensatórias como decorrentes das duas ondas de desoneração ocorridas

⁴⁴ Entendimento esposado pelo Min. Edson Fachin em seu Voto Relator do RE 705.423/SE. Nesses termos, fundo é a reserva de receita afetada para aplicação determinada em lei, não sendo, em regra, dotado de personalidade jurídica. Muito ainda controverte-se na doutrina a respeito da capacidade postulatória dessa entidade jurídica, tendo em conta as dezenas de fundos financeiros sob a responsabilidade federal, de acordo com as informações disponibilizadas pela Secretaria de Orçamento Federal (SOF) e Secretaria do Tesouro Nacional (STN). Visto isso, entende-se que a natureza jurídica do FPM é mais de objeto de direito, e menos de sujeito de direito, considerada a relação jurídico-financeira, pois não possui capacidade de realizar qualquer ato jurídico, não havendo autonomia na gestão dos recursos que o integram. Disponível em: portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=313617432&ext=.pdf. Acesso em: 09/10/2018.

nacionalmente, quais sejam, em 1988 e 1997, que ensejaram a realização de transferências de cunho compensatório aos estados e municípios em face da perda de receita decorrente da não tributação das exportações com o ICMS (o chamado IPI-Exportação e a chamada Lei Kandir) (PRADO, 2007, p. 95-96).

Assim, as transferências fiscais intergovernamentais pautadas no princípio da compensação fiscal buscam neutralizar, ao menos parcialmente, os desarranjos promovidos pelas externalidades negativas produzidas pelos incentivos fiscais (CARVALHO, 2010, p. 62-63).

Nesse sentido, Sérgio Prado apresenta tabela na qual destaca as transferências mais relevantes ao sistema nacional, abrangendo cerca de 95% dos fluxos verticais existentes no ano 2000:

TABELA 05 – Principais Transferências Verticais no Brasil (R\$ milhões) – 2000

TIPO DE TRANSFERÊNCIA			GF P/ GE		GF p/ GM		GE p/ GM	
			valor	%	valor	%	valor	%
L I V R E S	DEVOLUTIVAS + COMPENSATÓRIAS	IPVA					2.520	11,0
		COTA PARTE ICMS					18.226	79,4
		IPI EXP.	1.500	4,8			335	1,5
		L KANDIR	2.436	7,8			810	3,5
	REDISTRIBUTIVAS	FPE	12.182	38,9				
		FPM			12.779	36,1		
CONDICIONADAS		FUNDEF	9.759	31,2	7885	22,2		
		SUS	1.016	3,2	11.307	31,9		
		VOLUNTÁRIAS	2.704	8,6	1.957	5,5	850	3,7
TOTAL TRANSFERÊNCIAS ACIMA			29.597	94,5	33.928	95,7	22.741	99,0
TRANSFERÊNCIAS TOTAIS			31.320	100	35.444	100	22.963	100

Fonte: Tabela elaborada por Sérgio Prado. “A questão fiscal na federação brasileira: diagnóstico e alternativas”. Comissão Econômica para América Latina (CEPAL) 2007.

* Há dupla contagem decorrente do repasse de recursos da Lei Kandir e do IPI Exp para os municípios através dos estados. Os valores de R\$335 milhões e R\$ 810 milhões que estados transferem para municípios originam-se no GF.

Dentre as transferências livres, considera-se, primeiro, as devolutivas que ocorrem entre os estados e municípios, e, em seguida, as compensatórias, estas últimas com tímidos fluxos em relação ao total das transferências, evidenciando que o governo federal não compensa

plenamente os governos subnacionais pelas perdas com exportações⁴⁵. Ao se agregar estas duas modalidades de transferências (devolutivas e compensatórias) à arrecadação própria dos entes subnacionais, obtém-se o que se pode chamar receita própria ampliada destes governos, a qual tem relevante importância por discriminar as receitas disponíveis (livres) nestes orçamentos que se originam, direta ou indiretamente, de bases tributárias próprias de cada ente. Geralmente, em razão das disparidades de desenvolvimento econômico regionais, os montantes de receita própria ampliada possuem grande variação quando medidos em valores *per capita* (PRADO, 2007, p. 97).

Os Fundos de Participação figuram como o terceiro e mais importante elemento das transferências livres, concentrando os maiores valores de transferências federais aos entes subnacionais, destinados à função de equalização federativa nacional, com redução das desigualdades verificadas diante da grande variação na receita própria ampliada.

Sendo assim, nada obstante o direito de desoneração fiscal ser atribuído aos entes possuidores de competência tributária, enquanto a outra face de seu exercício, deve ser conferida a perspectiva funcional às regras constitucionais de competência, no sentido de que o exercício de todos os direitos e prerrogativas têm limites, conforme a teoria do abuso do direito, bastante difundida e aceita nas relações civis.

Analisando-se os dados fornecidos pela Receita Federal, através do seu sítio eletrônico, verifica-se o alto percentual de gastos tributários promovidos em face de exonerações fiscais concedidas pela União. Os Demonstrativos dos Gastos Tributários acompanham os Projetos de Lei Orçamentária Anual e apresentam as previsões de renúncia realizadas para instruir a elaboração do orçamento para o exercício subsequente, considerando o impacto previsto das medidas de desoneração vigentes que se enquadram no conceito de gasto tributário. Nesse sentido, veja-se o Demonstrativo de Gastos Tributários Federais – Projeção PLOA 2019:

⁴⁵ Sergio Prado (A questão fiscal na federação brasileira: diagnóstico e alternativas, 2007, p. 97) informa que, nas transferências devolutivas, os estados arrecadam em nome dos municípios, e lhes devolvem, a receita do IPVA (50%) e do ICMS - cota parte municipal, 25% da arrecadação. Note-se que a cota parte, em particular, tem um peso muito grande nos recursos recebidos pelos municípios. Não se deve esquecer que o FUNDEF é um mero remanejamento de outras receitas de estados e municípios: ICMS, Fundos de participação e compensação por desoneração de exportações. As transferências que cedem recursos para o Fundef estão apresentadas na tabela com valores líquidos, já descontado o Fundef.

TABELA 06 - Gastos Tributários: Projeções – Consolidação por tipo de Tributo (Valores nominais e percentuais) - (PLOA 2019)

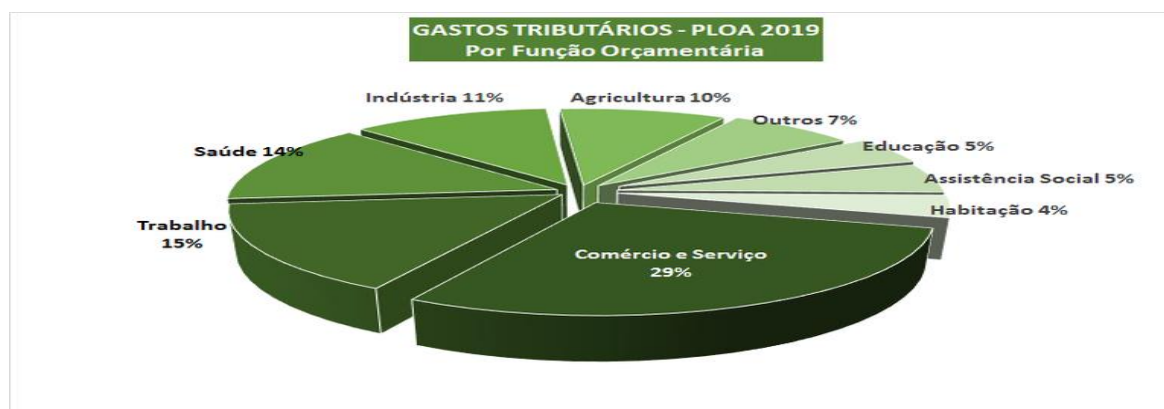
TRIBUTOS	VALOR	PART. %		
		PIB	ARRECADAÇÃO	GASTOS TRIBUTÁRIOS
Imposto sobre Importação - II	3.588.435.091	0,05	0,25	1,17
Imposto sobre a Renda Pessoa Física - IRPF	52.414.578.606	0,70	3,60	17,11
Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica - IRPJ	49.335.544.739	0,66	3,39	16,10
Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF	9.562.728.557	0,13	0,66	3,12
Imposto sobre Produtos Industrializados - Operações Internas - IPI-Interno	27.742.217.160	0,37	1,91	9,05
Imposto sobre Produtos Industrializados - Vinculado à Importação - IPI-Vinculado	2.753.636.953	0,04	0,19	0,90
Imposto sobre Operações Financeiras - IOF	2.914.718.489	0,04	0,20	0,95
Imposto sobre Propriedade Territorial Rural - ITR	45.055.402	0,00	0,00	0,01
Contribuição Social para o PIS-PASEP	13.440.890.588	0,18	0,92	4,39
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL	11.264.926.117	0,15	0,77	3,68
Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS	67.952.069.295	0,91	4,67	22,18
Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE	903.218	0,00	0,00	0,00
Adicional ao Frete para a Renovação da Marinha Mercante - AFRMM	1.259.491.525	0,02	0,09	0,41
Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional - CONDECINE	0	0,00	0,00	0,00
Contribuição para a Previdência Social	64.122.760.808	0,86	4,41	20,93
TOTAL	306.397.956.548	4,12	21,05	100,00
ARRECADAÇÃO*	1.455.384.700.381	19,57	100,00	
PIB	7.436.747.426.018	100,00		

*Exceto CPSS

Fonte: Tabela constante no site da RFB. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa>. Acesso em: 11/10/18.

Verifica-se que a renúncia tributária, ou seja, a perda de arrecadação prevista para 2019, está estimada em mais de R\$ 306 bilhões. Observa-se que a maior parte delas se concentra na função orçamentária referente ao comércio e serviço (29%), já na área de saúde concentram-se 14% dos gastos tributários projetados para o ano de 2019 e, por sua vez, nas áreas de educação, assistência social, habitação não superam 5% daqueles. Veja-se o gráfico:

TABELA 07 – Gastos Tributários por Função Orçamentária (PLOA 2019)

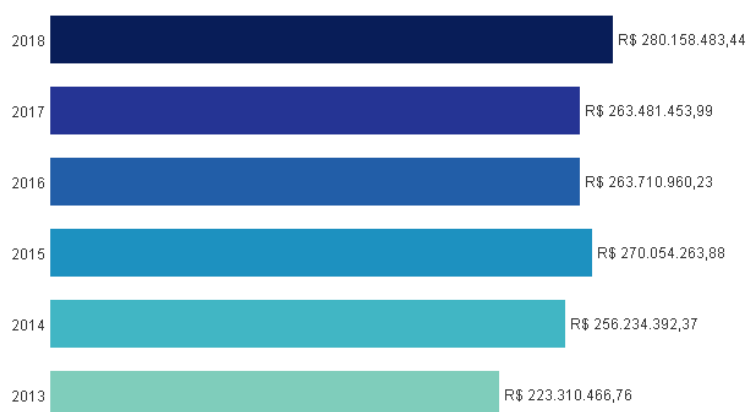


Fonte: Tabela constante no site da RFB. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa>. Acesso em: 11/10/18.

Para acompanhamento e controle dos gastos tributários, o Tribunal de Contas da União recentemente inaugurou o portal eletrônico de Renúncias Tributárias Federais⁴⁶, no qual se disponibiliza informações relevantes para o conhecimento e acompanhamento dessas renúncias no âmbito federal, utilizando-se para tanto os dados fornecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil referente às renúncias enquadradas no conceito de “gasto tributário”, definidos como os gastos indiretos que o governo realiza através do sistema tributário nacional, com fins econômicos e sociais.

De acordo com os dados levantados neste portal do TCU, pode-se analisar a evolução dos gastos tributários federais em valores absolutos e por exercício. Veja-se o gráfico:

TABELA 08 - Evolução Dos Gastos Tributários Federais Em Valores Absolutos e por Exercício (2013 a 2018)



Fonte: Tabela constante no site TCU. Disponível em: <https://painel6.tcu.gov.br/QvAJAXZfc/opendoc.htm?document=IAS3%2FREN%C3%9ANCIAS%20TRIBUT%C3%81RIAS%20FEDERAIS.qvw&host=QVS%40srv-qlkvw-6&anonymous=true>. Acesso em: 11/10/2018.

Em valores absolutos, os incentivos fiscais federais vêm crescendo a cada ano, alcançando uma variação de 25,5 pontos percentuais em apenas cinco anos (2013-2018).

Analisando-se a evolução das renúncias fiscais entre os anos de 2006 a 2016, em percentuais do PIB, percebe-se que desde 2011 gastos tributários continuam em uma ascendente ininterrupta, ressaltando-se apenas o ano de 2016, no qual se verifica uma pequena queda. Em 2015, chegou-se ao ápice dos gastos tributários, quando representavam 23,26% do PIB e 4,62 das receitas.

⁴⁶ BRASIL. Site TCU. Disponível em: <https://painel6.tcu.gov.br/QvAJAXZfc/opendoc.htm?document=IAS3%2FREN%C3%9ANCIAS%20TRIBUT%C3%81RIAS%20FEDERAIS.qvw&host=QVS%40srv-qlkvw-6&anonymous=true>. Acesso em: 11/10/2018.

TABELA 09 – Gastos Tributários (Evolução em % do PIB e da Receita) – 2006 a 2016

Fonte: Tabela constante no site da RFB. Evolução da Carga Tributária. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/gastos-tributarios-trabalhos/gastos-tributarios-secretario-jorge-rachid.pdf>. Acesso em: 11/10/2018.

Perceba-se, ainda, que, no que tange à sua distribuição por região do país, a grande parte destes gastos tributários estão concentrados na região sudeste do país, nada obstante ser a região com maior nível de desenvolvimento econômico.

Em contrapartida, porém, a região nordeste ocupa a terceira colocação no ranking da alocação dos gastos tributários, ficando, nos anos de 2014 e 2013, apenas a frente da região Centro-Oeste e, nos anos de 2015 a 2018, a frente da região Centro-Oeste e Norte. Observe-se o gráfico referente aos últimos seis exercícios:

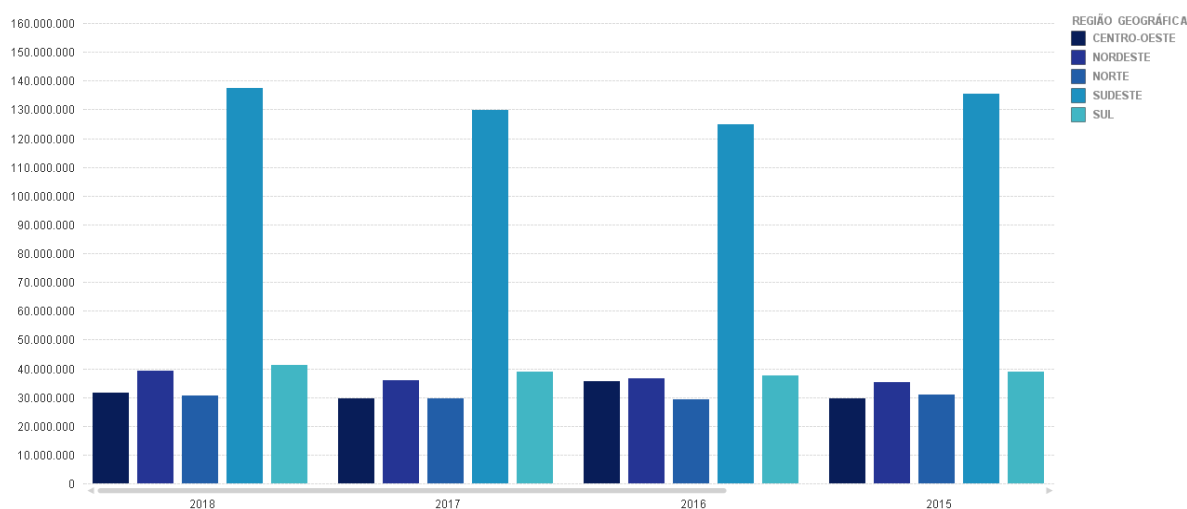
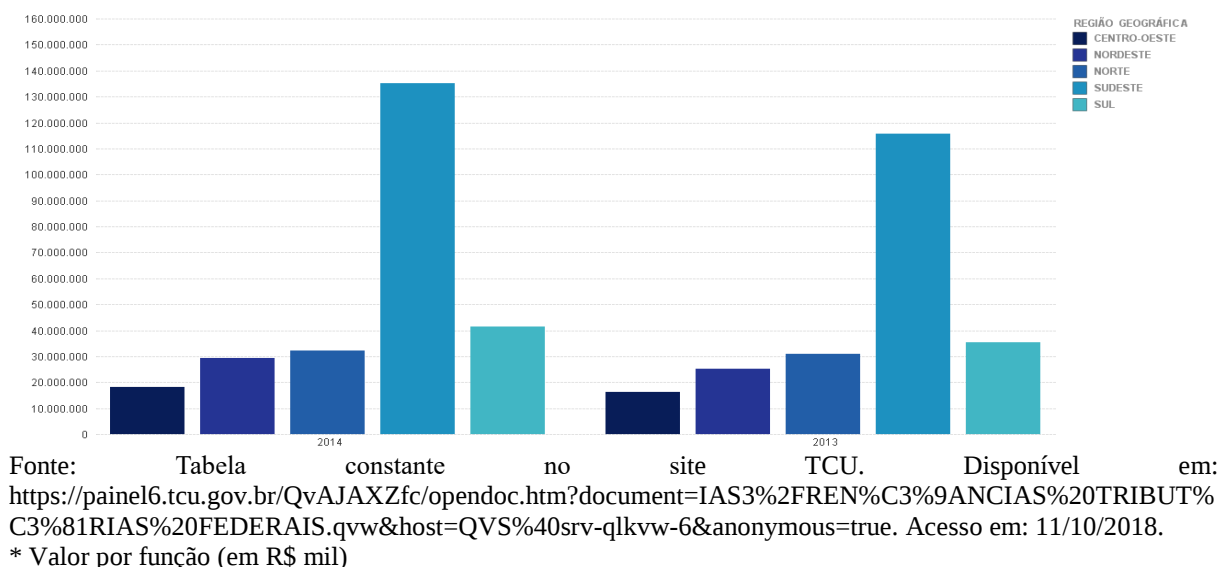
TABELA 10 – Distribuição do Gasto Tributário por Região (continua)

TABELA 10 – Distribuição do Gasto Tributário por Região (conclusão)

Tal realidade também foi constatada no parecer prévio relativo à prestação de contas do Presidente da República, realizado do TCU referente ao exercício de 2017 (Acórdão 1322/2018⁴⁷), no qual se verificou que, em 2017, a distribuição *per capita* dos gastos tributários de natureza social indicou forte concentração desses gastos na região Sudeste (R\$ 884,00), em detrimento das regiões Norte (R\$ 161,00) e Nordeste (R\$ 220,00), evidenciando a necessidade de melhorias no mecanismo de geração dos benefícios tributários, em especial, os de natureza social, para que se realize redução das desigualdades regionais e sociais, nos termos do que estabelece a Constituição Federal.

Desta forma, evidenciando-se que a maior parte dos gastos tributários se dão na região sudeste, maior recebedora de incentivos fiscais, os efeitos benéficos das desonerações tentem a se produzir naquela referida região, trazendo-lhe benesses não alcançadas por outras regiões do país, ressaltando-se a nordeste, especialmente mais carente.

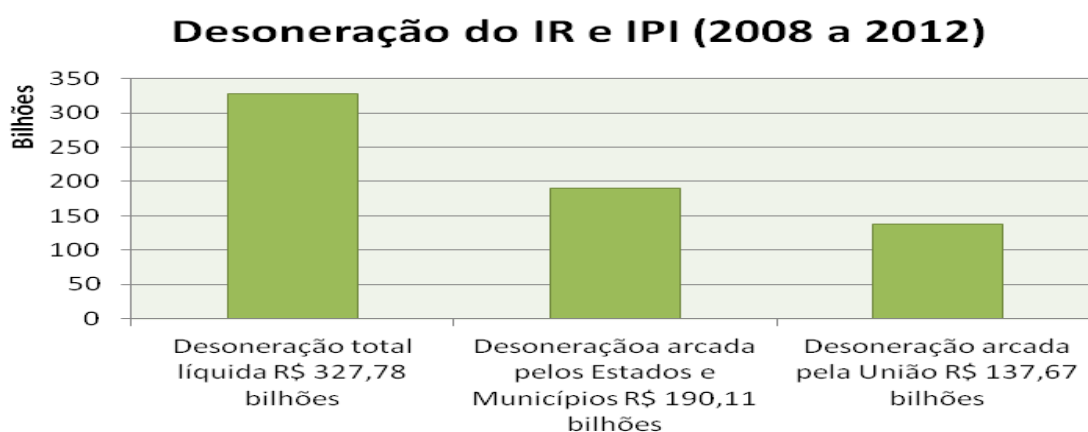
Não foram identificados estudos que comprovem que tais efeitos, apesar de concentrados, eventualmente se revertessem em favor da redução das desigualdades regionais da federação, deixando-se, pois, intuir o beneficiamento concentrado na região em face da qual ocorrem os maiores níveis de desoneração (sudeste), agravando-se ainda mais as disparidades regionais na federação.

⁴⁷⁴⁷ BRASIL. Site TCU. Acórdão 1322/2018. Disponível em: <https://contas.tcu.gov.br/etcu/ObterDocumentoSisdoc?seAbrirDocNoBrowser=true&codArqCatalogado=14817242&codPapelTramitavel=59508680>. Acesso em: 07/12/2018.

No importante Acórdão nº 713/2014⁴⁸, o TCU realizou fiscalização, na modalidade acompanhamento de conformidade (Registro Fiscalis 526/2013), analisando a renúncia tributária, concedida a partir do exercício de 2008, em face do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e ao Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR), bem como seu impacto nas diversas repartições de receitas tributárias federais, especialmente, nas transferências dos Fundos de Participação dos Estados (FPE) e dos Municípios (FPM).

O TCU apurou que, entre 2008 e 2012, Estados, Distrito Federal e Municípios arcaram com 58% do valor total das desonerações concedidas pelo Governo Federal, equivalente ao montante de 190,11 bilhões de reais, em face de 42% arcados pela União, correspondente a 137,67 bilhões de reais. Ou seja, mais da metade das desonerações determinadas pela União foram efetivamente suportadas pelos entes subnacionais que tiveram substancial redução dos repasses tributários constitucionalmente previstos, de forma que a política fiscal federal lhes imprimiu forte ritmo exoneratório, nada obstante a ausência de qualquer interferência dos estados e municípios em suas diretrizes.

TABELA 11 – Desoneração do IR e IPI (2008 a 2012)



Fonte: Tabela constante no Relatório aprovado pelo Acórdão 713/2014-TCU/Plenário. Disponível em: <https://contas.tcu.gov.br/etcu/ObterDocumentoSisdoc?seAbrirDocNoBrowser=true&codArqCatalogado=7836523>. Acesso em: 13/10/2018.

De acordo com a referida fiscalização realizada pelo TCU, além de as desonerações se concentrarem na região mais desenvolvida do país, sudeste, a situação se agrava ainda mais em face do impacto negativo produzido por estas quanto aos repasses aos Fundos de Participação,

⁴⁸ BRASIL. Site TCU. Acórdão TCU nº 713/2014. Disponível em: <https://contas.tcu.gov.br/etcu/ObterDocumentoSisdoc?seAbrirDocNoBrowser=true&codArqCatalogado=7836523>. Acesso em: 13/10/2018

acirrando-se duplamente as desigualdades regionais, vez que as regiões menos desenvolvidas suportam a maior parte da restrição operada pelos valores não distribuídos, especialmente a região nordeste, de acordo com os dados referentes aos anos de 2008 a 2012. Senão, veja-se a Tabela, constante do Acórdão TCU nº 713/2014:

TABELA 12 – Repercussão da Desoneração IR e IPI nos Repasses por Região entre 2008 a 2012

Região	FPM	FPE	IPI-Exp	Fundeb	FNE	FNO	FCO
Nordeste	35,7%	52,5%	9,1%	26,3%	1,8%	-	-
Sudeste	31,0%	8,5%	54,3%	43,3%	-	-	-
Sul	17,4%	6,5%	26,0%	14,2%	-	-	-
Norte	8,7%	25,4%	6,7%	10,0%	-	0,6%	-
Centro-Oeste	7,2%	7,2%	3,9%	6,2%	-	-	0,6%

Fonte: Tabela constante no Relatório aprovado pelo Acórdão 713/2014-TCU/Plenário. Disponível em: <https://contas.tcu.gov.br/etcu/ObterDocumentoSisdoc?seAbrirDocNoBrowser=true&codArqCatalogado=7836523>. Acesso em: 13/10/2018.

Desta forma, fica evidenciado que as desonerações federais de IR e IPI, além de beneficiar especialmente a região sudeste, maior recebedora dos benefícios tributários, prejudica a região Nordeste, na qual se realizam um dos menores percentuais de gastos tributários e ainda suporta a maior repercussão desoneratória em face destes, haja vista a diminuição direta dos valores que lhe são repassados em face dos fundos constitucionais e de participação, integralizados pela arrecadação destes impostos compartilhados.

Deve-se registrar que a equipe responsável pela elaboração do estudo relatoriado no Acórdão nº 713/2014, constatou que, nada obstante a relevância da matéria, não havia estudos sistematizados referentes aos impactos sociais e regionais das renúncias tributárias do IR e IPI, nem quanto ao impacto nos fundos constitucionais (item 3.1. da conclusão).

Há de se considerar, porém, que o governo central só obteve espaço orçamentário para a concessão de tamanho incentivo fiscal em face das receitas de IR e IPI por ter assegurado o ingresso de recursos através do aumento da arrecadação de receitas exclusivas, oriundas de tributos não partilháveis com os Estados e Municípios, como se dá em face das contribuições sociais gerais e da sua desvinculação, especialmente a partir de meados dos anos 90, situação já referida em tópico anterior.

Infelizmente, a ausência de estudos técnicos e de efetivo planejamento em face dos efeitos operados pela concessão de incentivos fiscais é uma praxe na Administração Pública nacional, pois, habitualmente, são deferidas várias medidas desta natureza às escuras, sem a devida transparência e sem que haja um mínimo arcabouço técnico para a fixação de metas a serem alcançadas e projeção de eventuais externalidades negativas que possam advir de sua concretização, o que, evidentemente, compromete o controle dos incentivos fiscais concedidos nestes termos.

Apesar de terem sido considerados dados desoneratórios apenas da União, este é o ente federativo de maior envergadura no sistema tributário nacional, ao passo em que detém a maior e mais relevante parcela de competência tributária, o que lhe confere grande poder de impactar na arrecadação nacional através da concessão de incentivos fiscais, impacto este que propaga seus efeitos para além das suas fronteiras orçamentárias, alcançando as transferências de receitas tributária a outros entes, integralizadas por receitas oriundas de tributos federais. Ademais, os entes subnacionais, de forma geral, não oferecem portal com estudos e dados desta natureza, muito menos com tamanha tecnicidade.

Sendo assim, se por um lado não se pode tolher os entes federativos no exercício de suas competências tributárias, constitucionalmente outorgadas, nas quais se incluem as concessões de desonerações tributárias, por outro não se pode fechar os olhos aos impactos nocivos perpetrados pela enxurrada de concessão de incentivos fiscais concedidos, por vezes despidos de justificativa social ou econômica que lhes confirmem respaldo constitucional, justificção esta verificada não apenas em face da finalidade enunciada na fase legislativa, no momento da edição da respectiva norma, mas especialmente em razão de seus efeitos fáticos (materiais) produzidos no meio social e econômico.

Assim, nada obstante se considerar que o poder do Estado de desonerar é amplo, este não é ilimitado, devendo se submeter às diretrizes normativas e aos valores constitucionais, parâmetros de controle das normas tributárias indutoras.

Sob esta perspectiva, Matheus Carneiro Assunção (Incentivos fiscais em tempos de crise: impactos econômicos e reflexos financeiros, 2011, p. 120-121) defende que, na hipótese de as normas tributárias indutoras adotadas pela União ensejarem desequilíbrio na repartição de receitas com os entes subnacionais, deverão ser adotadas medidas de compensação financeira para a correção das assimetrias negativas geradas, preservando-se as bases do federalismo fiscal, sob pena de se desvirtuar a finalidade constitucional que autoriza a própria

intervenção estatal sobre a economia, ao passo em que lhe retiraria a legitimidade diante da ameaça ao custeio de programas sociais atribuídos aos estados e municípios.

Sucedem que, prioritariamente, deve-se, na medida do possível, bloquear as externalidades e não as deixar ocorrer livremente para depois compensá-las. Há de se imprimir um forte controle e transparência em face da concessão dos incentivos fiscais.

No Brasil, a transparência e controle em sede de incentivos fiscais ainda é matéria pouco desenvolvida, não lhe sendo conferida a relevância que reclama, ao passo em que habitualmente são concedidos incentivos fiscais sem planejamento e estudos técnicos suficientes para a aferição de seus reflexos, fomentando-se a cultura da ignorância da sociedade em relação aos mecanismos tributários desoneratórios, como se não houvesse interesse nem legitimidade no controle social em face destas desonerações, deixando-as cair no esquecimento do consciente social, no intuito de (fictamente) reduzir sua importância diante do real e efetivo custo que impõem aos cofres públicos e, consequentemente, à sociedade.

5 TRANSPARÊNCIA E CONTROLE DOS INCENTIVOS FISCAIS

5.1 Atuais Parâmetros Normativos

A abordagem que se busca realizar neste capítulo não se volta à proteção específica do contribuinte em face de excessiva, súbita ou injusta tributação, mas, sim, na proteção do erário e no aperfeiçoamento dos efeitos sociais, econômicos e orçamentários emanados da concessão de incentivos fiscais aos parâmetros constitucionais que os guiam.

Vale ressaltar que a despeito de se tratarem de normas voltadas à intervenção do Estado sobre a economia, não perdem a natureza de norma tributária para adotarem exclusivamente mandamentos econômicos, no sentido de se submeterem apenas aos ditames deste ramo jurídico. Os incentivos fiscais integram o conjunto de normas que, direta ou indiretamente, se associam ao núcleo aglutinante, qual seja, o tributo, considerado como relação obrigacional entre o contribuinte e o Estado (BOMFIM, 2015, p. 118-119).

A matéria sob a qual ora se debruça exige abordagem diferenciada, firmando-se um debate jurídico-tributário específico, com nuances próprias, que não se identificam plenamente com aquelas habitualmente utilizadas em face das normas tributárias ordinárias, voltadas à arrecadação.

O controle dos incentivos fiscais, além de se submeterem, enquanto normas tributárias, aos critérios ordinários de controle previstos pelo regime jurídico tributário geral, denominados de parâmetros genéricos, tais como isonomia e legalidade tributária, também se submetem a critérios próprios de controle, os quais são referidos como parâmetros específicos.

Desta forma, buscar-se-á observar critérios de validade, verificada através de uma relação de pertencimento da norma ao sistema jurídico, haja vista que “ [...] valer é um valor atribuído a algo que pertence, que existe enquanto elemento de um conjunto” (CARVALHO, 2016, p. 708), e de eficácia, entendida enquanto aptidão da norma para produzir os efeitos jurídicos que lhe são próprios, de forma a ser aplicável e exigível (CARVALHO, 2016, p. 764-765).

Vale ressaltar que, nada obstante as deficiências significativas de planejamento e necessidade de aperfeiçoamento em face das despesas diretas, a normatização, execução e de

seus mecanismos de controle e de avaliação são bem mais maduros e desenvolvidos na realidade nacional do que aqueles existentes em face das renúncias de receitas.

As previsões da vigente Constituição somadas às da LRF e Leis Orçamentárias (PPA, LDO e LOA), além de outras legislações específicas, implantaram procedimentos e exigências mais detalhados em face da despesa pública, deixando-a bastante esquadrinhada, ao passo em que cada despesa executada precisa ser discutida e autorizada anualmente pelo Congresso Nacional, mesmo em se tratando de despesa obrigatória, além de ser registrada em sistemas de informação, que viabilizam o seu acompanhamento físico e financeiro, dentre outras exigências que lhe põe sobre incisiva fiscalização.

A CRFB/88 foi pioneira quanto à previsão de controle das renúncias de receitas, matéria que até então não tinha sido tratada pelas Constituições anteriores, a partir de quando se passou a reconhecer e dar relevância à magnitude do fenômeno exoneratório perante as finanças públicas, inserindo-se vários dispositivos sobre o tema, como nos arts. 70, art. 150, § 6º, art. 155, XII, g, e 165, § 6º (HELENA, 2009, p. 194).

Assim, busca-se apontar os principais instrumentos jurídicos concretizadores do controle dos incentivos fiscais diante do cenário nacional permeado por altos gastos tributários, nada obstante as limitações implementadas em face dos gastos públicos (diretos).

Apenas para abordar de forma mais sintética e atual, após sucessivos exercícios com grande expansão do gastos diretos e elevação da dívida líquida do setor público (DLSP) em relação ao PIB, variando de 33,6% em 2013 para 46,2% em 2016, foi editada a Emenda Constitucional 95/2016, responsável por estabelecer um novo regime de arroxo fiscal, conhecido como “Teto dos Gastos”, no intuito de ser freado o crescimento das despesas públicas primárias⁴⁹.

Deve-se registrar que, apesar do cenário de recessão econômica enfrentado, impondo-se às despesas diretas fortes limitações orçamentárias, os gastos tributários (despesas indiretas) permanecem sendo realizados de forma expansiva, promovendo relevantes renúncias fiscais.

De acordo com a Secretaria da Receita Federal do Brasil, apenas os benefícios tributários instituídos no ano de 2017, ou seja, criados estritamente neste ano, geraram uma redução de arrecadação estimada em R\$ 700 milhões, havendo sido realizada a projeção específica deste impacto para os exercícios de 2018, 2019 e 2020, na ordem de,

⁴⁹ Vide Acórdão 1.270/1028 TCU-Plenário. Disponível em: Disponível em: <https://contas.tcu.gov.br/pesquisaJurisprudencia/#!/detalhamento/11/1270/%2520/DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/false/1/false>. Acesso em: 07/12/2018.

respectivamente, R\$ 18,7 bilhões, R\$ 21,1 bilhões e R\$ 23,8 bilhões, ou seja, projeta-se uma relevante majoração dos gastos tributários em face apenas daqueles instituídos em 2017, conforme constatado no parecer prévio realizado pelo TCU, referente à prestação de contas do Presidente da República do exercício de 2017 (Acórdão 1322/2018)⁵⁰.

Assim, encontra-se instaurado um desequilíbrio fiscal perante o atual cenário de redução na arrecadação de receitas, rigidez orçamentária (em torno de 90% despesas primárias são obrigatórias e crescentes, especialmente as previdenciárias e as de pessoal), e a alta estimativa de renúncia fiscal no âmbito federal para 2019 em mais de R\$ 306 bilhões⁵¹.

Este desequilíbrio é refletido na escassez de recursos para a execução das políticas públicas e no prejudicial reflexo produzido nos Fundos de Participação, nos quais grande parte das desonerações determinadas pela União são efetivamente suportadas pelos entes subnacionais que tiveram substancial redução dos repasses tributários constitucionalmente previstos, de forma que a política fiscal federal imprimiu-lhes forte ritmo exoneratório, nada obstante a ausência de qualquer interferência dos estados e municípios na fixação de suas diretrizes.

Sucede que o esforço para a restrição das despesas públicas, apesar de ser face mais evidente da gestão financeira e orçamentária nacional, não é capaz de isoladamente restaurar o equilíbrio orçamentário e federativo, sendo necessário que a este se somem o controle e a estabilização das renúncias fiscais, haja vista que a gestão da arrecadação (receitas) também exige o comedimento nas exonerações tributárias e uma contínua e periódica avaliação dos resultados das respectivas políticas públicas por elas perseguidas.

Assim, diante da necessidade de cobertura de um possível déficit, poder-se-ia optar, mesmo que parcialmente, pela extinção de incentivos fiscais cuja justificativa original pela qual foram instituídos não mais subsistisse ou daqueles que se mostraram ineficazes ao alcance de seus objetivos, ao invés de adotar medidas tradicionais, como aumento da carga tributária nominal existente ou, ainda, promover comprometedoras limitações aos gastos diretos.

A situação assume grande repercussão diante dos tempos de crise, nos quais ordinariamente se vislumbra de pronto o corte de gastos diretos e a ampliação da carga tributária, com a imposição de maiores sacrifícios à população, sem que, em verdade, se realize

⁵⁰ BRASIL. Site TCU. Acórdão 1322/2018. Disponível em: <https://contas.tcu.gov.br/pesquisaJurisprudencia/#!/detalhamento/11/1322%252F2018/COPIACOLEGIADO%253A%2522Plen%25C3%25A1rio%2522DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/false/1/false>. Acesso em: 07/12/2018.

⁵¹ BRASIL. Site da RFB. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa>. Acesso em: 11/10/18.

uma análise séria e comprometida quanto à eficiência dos gastos tributários, os quais também se apresentam como instrumento de contenção do déficit fiscal.

Pois bem. Em face da finalidade buscada neste trabalho acadêmico, concentrar-se-ão as energias nos parâmetros específicos de controle dos incentivos fiscais, desdobrando-os em controle (a) de forma, (b) de transparência, (c) de vigência, (d) de impacto financeiro-orçamentário e (e) material, referente aos efeitos externos empiricamente realizados pela norma de incentivo fiscal, ou seja, as mudanças econômicas e sociais produzidas.

Inicialmente, o art. 150, § 6º, da CRFB/88 exige que a concessão de incentivos fiscais seja realizada mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente a matéria ou o correspondente tributo em face do qual se opera a exoneração fiscal.

O princípio da legalidade da tributação tem eficácia tanto em seu aspecto positivo, estabelecimento de tributo, quanto em seu aspecto negativo, através da exoneração fiscal, considerando-se que, se não há tributo sem lei que o defina, com muito mais razão, não se exonera sem respaldo legal (BORGES, 2011, p. 38).

Para José Souto Maior Borges (Teoria geral da isenção tributária, 2011, p. 39), o princípio da legalidade atua enquanto elo responsável pela conexão entre o regime jurídico-material da tributação e da exoneração fiscal, concluindo que, da mesma forma que “[...] a obrigação tributária é relação obrigacional *ex lege*, a relação jurídica de isenção submete-se, por seu turno, ao princípio da reserva de lei”.

Perceba-se que apesar de o art. 150, § 6º, da CRFB/88 se referir às espécies tributárias de impostos, taxas ou contribuições e aos incentivos fiscais através de isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, deve-se interpretar a previsão de forma abrangente, fazendo-se, pois, incluir na determinação constitucional qualquer espécie de incentivo fiscal concedido em face de qualquer tributo.

Não teria como ser diferente. Tanto a instituição de tributos, quanto as desonerações tributárias exigem lei. Se a lei determina o surgimento da obrigação tributária, decorrendo desta a vinculação da atividade estatal de cobrança do tributo, apenas a própria lei detém o poder de afastar a obrigação e dispensar sua respectiva cobrança, razão pela qual podem ser vistos enquanto faces de uma mesma moeda (PAULSEN, 2013, p. 261).

Vale registrar que a utilização de medida provisória, haja vista deter força de lei, é formalmente admitida pelo ordenamento jurídico para tratar de incentivos fiscais, desde que não sejam relativas a tributo sujeitos à reserva de lei complementar.

Perceba-se que, ao serem veiculados incentivos fiscais através de medidas provisórias, ter-se-á uma dupla excepcionalidade, haja vista que o tratamento de matéria tributária através de medida provisória, por si só, já revela uma atuação legislativa de caráter excepcional, à qual se soma a excepcionalidade natural das desonerações promovidas no sistema tributário nacional, vez que se configuram atuação arrecadatória atípica.

As medidas provisórias são habitualmente veículos para instituição de incentivos fiscais como a Medida Provisória 843/18, que criou o Rota 2030 um novo regime tributário voltado às montadoras de veículos no Brasil com a contrapartida de investimentos em pesquisa e desenvolvimento de produtos e tecnologias⁵², recentemente convertida na Lei nº 13.755/2018⁵³, quase seis meses após sua publicação.

Nada obstante serem admitidas e realizadas na prática, deve-se olhar com atenção as medidas provisórias que promovam desonerações tributárias através de incentivos fiscais, pois, sem dúvidas, este caminho apesar de mais curto e célere para produzir efeitos indutores, mostra-se menos democrático e controlado do que aquele trilhado habitualmente pelas edições de leis ordinárias.

A pecha de que haveria uma ineficiência sistêmica do Poder Legislativo, em razão da incapacidade para acompanhar satisfatoriamente as mudanças econômicas e sociais, levantada para fundamentar a transferência de suas atribuições ao Poder Executivo, termina por fomentar a tomada de decisões sem participação popular, deliberadas em gabinetes fechado dos Chefes do Executivo, subestimando o processo democrático e a capacidade de condução da política legislativa pelo Poder constitucionalmente competente (BOMFIM, 2015, p. 148).

Logicamente, o processo legislativo padrão é mais demorado do que aquele desenvolvido administrativamente para edição de uma medida provisória. Porém, a demora, por si só, não consiste necessariamente em uma falha, sendo razoável e até mesmo desejada para que se conceda um tempo hábil a melhores e mais aprofundados debates sobre os textos normativos, especialmente quando envolvem renúncias fiscais.

Quanto ao caráter específico da lei exigido pelo art. 150, § 6º, da CRFB/88, este é atendido quando o diploma normativo versar apenas sobre um único tributo, em face do qual se concede o incentivo fiscal, assim como, quando tratar especificamente apenas de incentivos fiscais, como em programas amplos de incentivos como a MP nº 584/2012, referente a medidas

52 BRASIL. Site Planalto. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2018/Mpv/mpv843.htm. Acesso em: 04/12/2018.

53 BRASIL. Site Planalto. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2018/Lei/L13755.htm. Acesso em: 16/12/2018.

tributárias tocantes à realização dos Jogos Paraolímpicos de 2016, ainda que em face de vários tributos (CORREIA NETO, 2016, p. 220-221).

A exigência de concentração temática em face das leis de incentivos fiscais condiz com a boa técnica e com a sistematicidade da tributação, tutelando o patrimônio público e os contribuintes contra a ocorrência de privilégios, injustiças e arbitrariedades fiscais, “[...] evitando-se, destarte que se privilegie ilegítimamente um em detrimento dos demais, mas também de proteção contra o tratamento igual de contribuintes em situação desigual, evitando-se, em contrapartida, uma iniquidade” (FERRAZ JR., 2003, p. 69).

A generalidade na concessão de incentivos fiscais deve ser refutada pelo ordenamento jurídico, pois, não atende ao interesse público nem garante a efetividade aos princípios constitucionais gerais da boa administração, efetividade, proteção ao erário, nem igualmente, da atividade econômica, da isonomia e às limitações ao poder de tributar.

Ademais, extrai-se do art. 150, § 6º, da CRFB/88 uma cláusula constitucional de proteção ao pacto federativo e de separação dos poderes, constituindo óbice à utilização desvirtuada dos institutos de desoneração tributária enquanto mecanismo de barganha para a obtenção de vantagem pessoal pela autoridade pública, através da fixação em lei específica de requisitos objetivos para a concessão de incentivo, mitigando-se, assim, o arbítrio do Chefe do Poder Executivo, ao determinar que qualquer pessoa física ou jurídica, enquadrada nas hipóteses legalmente previstas, seja beneficiado da norma tributária, em atenção aos princípios constitucionais da impessoalidade, da legalidade.

Desta forma, busca-se afastar a subjetividade na concessão de incentivos, sujeitando-os inclusive ao controle judicial, como verificado no julgamento da ADI MC nº 1296-7/PE, que tinha por objeto a Lei Estadual de Pernambuco nº 11.205/95, que, em seu art. 1º, autorizava o Governo do Estado de Pernambuco a conceder, através de decreto específico, quaisquer benefícios ou incentivos de índole fiscal pertinentes aos tributos estaduais, desde que em favor de refinaria de petróleo que viesse a se instalar no seu território⁵⁴.

No caso, o STF, suspendeu a eficácia do art. 1º e seu parágrafo único do diploma normativo, haja vista ter sido reconhecido nesta hipótese de delegação legislativa não enquadrada nos termos constitucionais (art. 68 CRFB/88), vez que a referida lei ordinária concedia ao Poder Executivo estadual uma atuação normativa irrestrita em temas de direito tributário, tal como a outorga de isenções, redução de base de cálculo, concessão de crédito

⁵⁴BRASIL. Site STF. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=346960>. Acesso em: 04/12/2018.

presumido e prorrogação de prazo para recolhimento de tributo, matérias submetidas ao postulado constitucional da reservar absoluta de lei em sentido estrito e intransferíveis a qualquer outra instância de Poder, ressalvando-se, por óbvio, as MP's que a ela se equipara. Posteriormente, a referida lei estadual veio a ser revogada, ensejando a perda do objeto desta ação direta de inconstitucionalidade.

Porém, nada obstante a clareza da norma constitucional do art. 150, § 6º, da CRFB/88, verifica-se na prática uma reduzida efetividade, tendo em vista as recorrentes concessões de incentivos fiscais inseridas em diplomas normativos de maneira sorrateira e disfarçada.

Perceba-se que não são raras as tentativas de burla à exigência constitucional de especificidade normativa em face da concessão de incentivos fiscais. Recentemente, a votação do projeto de lei de conversão da MP nº 843/2018, acima mencionada, provocou polêmica em Plenário da Câmara dos Deputados, vez que o relatório incluiu vários temas estranhos ao texto encaminhado pelo governo, como desoneração da folha de pagamentos para indústria moveleira, diminuição de tributos para quadriciclos e renovação de programa de restituição de tributos, conforme notícia veiculada no sítio eletrônico da referida casa legislativa⁵⁵.

Nessa toada, o outro aspecto formal que vale ser destacado, enquanto critério de controle formal na concessão de incentivos fiscais, repousa na perniciosa e relevante quizila nacional referente aos incentivos de ICMS.

O ICMS, tributo sob competência estadual e incidente sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, recebeu tratamento constitucional diferenciado no que se refere à concessão de medidas exoneratórias.

A atribuição da competência tributária do ICMS aos estados, diversamente do que é habitualmente praticado na experiência internacional, na qual o IVA fica sob a competência do ente central, exige maiores cautelas para reduzir a competição predatória federativa.

Assim, a CRFB/88 subordinou a concessão de incentivos fiscais, em matéria de ICMS, à deliberação dos Estados e do Distrito Federal, conforme regulamentação em lei complementar específica, nos termos do art. 155, §2º, XII, *g*.

⁵⁵ BRASIL. Site Câmara dos Deputados. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/camaranoticias/noticias/INDUSTRIA-E-COMERCIO/565207-CAMARA-APROVA-MP-QUE-CONCEDE-BENEFICIO-FISCAL-A-MONTADORAS-DE-VEICULOS.html>. Acesso em: 04/12/2018.

A referida lei complementar ainda não foi elaborada, vigendo a Lei Complementar nº 24/1975, recepcionada pelo ordenamento jurídico pátrio, que dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias (ICM).

Neste âmbito, o Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) é o órgão responsável pela celebração de convênios para concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais e financeiros do ICMS, sendo órgão colegiado integrante do Ministério da Fazenda, conformado pelos Secretários de Fazenda, Finanças ou Tributação dos Estados e do Distrito Federal, cujas reuniões são presididas pelo Ministro de Estado da Fazenda⁵⁶.

De acordo com o art. 2º da LC nº 24/75, os convênios serão celebrados em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, exigindo para sua realização a presença da maioria das Unidades da Federação, exigindo-se a unanimidade dos Estados presentes para que haja a aprovação dos incentivos em sede de ICMS.

O STF, historicamente, sempre adotou o entendimento pela inconstitucionalidade das leis estaduais que não respeitavam a regra da unanimidade das deliberações do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), no intuito de conferir efetividade à norma legal disposta na Lei Complementar nº 24/75.

Porém, a luta contra a competição predatória nacional revela-se pouco efetiva diante do sistema de *hard law* interno, haja vista que, nada obstante a atuação do STF no controle dos incentivos de ICMS, os Estados continuam editando leis inconstitucionais de incentivos fiscais de ICMS.

Diante do cenário belicoso no ICMS, o Supremo Tribunal Federal propôs a edição da Súmula Vinculante nº 69, com a seguinte redação original⁵⁷: “Qualquer isenção, incentivo, redução de alíquota ou de base de cálculo, crédito presumido, dispensa de pagamento ou outro benefício fiscal relativo ao ICMS, concedido sem prévia aprovação em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, é inconstitucional.”

Vale ressaltar a reiterada prática de se revogar a lei estadual de benefício fiscal às vésperas de seu julgamento em sede de ADI, no intuito de ensejar a perda do objeto da ação de inconstitucionalidade e impedir seu julgamento pelo STF, em flagrante burla ao controle judicial. Tal prática vem sedimentando nos estados a certeza de que suas leis de incentivos fiscais, ainda que sejam declaradas inconstitucionais, terminam tendo, em certa medida, uma

⁵⁶BRASIL. Site CONFAZ. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/CONFAZ>. Acesso em: 01/12/2018.

⁵⁷BRASIL. Site STF. Disponível em: www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoPeca.asp?id=4239018&tipoApp=.pdf. Acesso em: 04/12/2018.

eficácia assegurada, ainda que limitada a período de tempo curto, mas suficiente para atender a demanda dos setores empresariais interessados nos investimentos, fenômeno denominado de “inconstitucionalidade útil” (MARTINS e OLIVEIRA, 2018, p. 173).

No que tange à previsão pela unanimidade dos estados, que consta do § 2º do art. 2º da LC nº 24/75, foi recentemente flexibilizada pelo art. 2º da LC nº 160/2017, temperando-se a rigidez em face dos incentivos estaduais já constituídos antes da sua vigência em desconformidade com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal.

Nos termos da nova lei, os incentivos editados em desconformidade com o referido artigo constitucional podem ser convalidados com a celebração de convênio aprovado por , no mínimo, 2/3 (dois terços) das unidades federadas e 1/3 (um terço) das unidades federadas integrantes de cada uma das 5 (cinco) regiões do País, consoante dispõe atual Lei Complementar nº 160/2017.

Ademais, ainda foi autorizada a adesão aos incentivos fiscais ou financeiro-fiscais concedidos ou prorrogados por outra unidade federada da mesma região, enquanto vigentes, o que poderá ensejar ainda mais distorções concorrenciais no mercado, haja vista que não há nenhum estudo sobre mercado geograficamente relevante para a aplicação segura dessa norma, em respeito à isonomia concorrencial (SCAFF, 2018).

Por outro lado, a Lei Complementar nº 160/07, introduziu no seu art. 6º novas sanções aos Estados que concederem ou mantenham isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais em desacordo com a Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, aplicando-se os impedimentos previstos no art. 23, § 3º, incisos I (receber transferências voluntárias), II (obter garantia, direta ou indireta, de outro ente) e III (contratar operações de crédito, ressalvadas as destinadas ao refinanciamento da dívida mobiliária e as que visem à redução das despesas com pessoal) da Lei Complementar nº 101/2000 (LRF), ou seja, aquelas sanções aplicadas em face de descumprimento aos limites de despesas com pessoal fixados na LRF, sanções que, na prática, não parecem intimidar efetivamente os gestores públicos.

Verifica-se, pois, que os estados e o Distrito Federal não se valem de lei ordinária própria para desonerar, como ocorre em relação aos demais tributos. A exoneração de ICMS se concretiza através de decreto legislativo, estadual ou distrital, conforme seja o caso, oriundo da respectiva Casa Legislativa, que, ratificando os termos do convênio regularmente aprovado, confere eficácia ao respectivo incentivo fiscal.

Desta forma, percebe-se que, enquanto os demais tributos se submetem exclusivamente ao crivo decisório do respectivo ente competente, os incentivos fiscais referentes a ICMS apenas serão validamente concedidos caso aprovados em deliberação do CONFAZ, submetendo-se, pois, ao crivo de órgão colegiado federal.

Para Roque Antônio Carrazza (Curso de direito constitucional tributário, 2105, p. 1060-1061), o papel fundamental dos convênios é evitar uma disputa entre os Estados por investimentos empresariais à troca de benesses fiscais, vedando-se aos Estados e o Distrito Federal o isolamento deliberativo sobre concessão de incentivos fiscais no âmbito dos seus territórios, impedido a concessão de “isenções autonômicas” em matéria de ICMS.

Nada obstante, verifica-se que este mecanismo protetivo, previsto constitucionalmente, enseja evidente redução da autonomia federativa dos entes estaduais tributantes, que se veem condicionados ao consentimento de seus pares para que estejam formalmente autorizados a dispor da arrecadação tributária integrante de sua própria competência, especialmente em face do tributo de maior envergadura estadual, qual seja, o ICMS, responsável pela expressiva arrecadação de R\$ 740.090.231,00, frente a R\$ 81.508.270,00 de IPVA e R\$ 8.103.200,00 oriundos do ITCD⁵⁸.

A restrição é justificada em face da vedação à guerra fiscal e da manutenção do pacto federativo. Evidentemente, a guerra fiscal, caracterizada pela falta de planejamento e por seu cunho predatório, está na contramão do equilíbrio federativo fiscal, fomentando as desigualdades regionais e locais, ao passo em que reduz a arrecadação do ente concedente dos atrativos fiscais e, conseqüentemente, aumenta a dependência deste em face das transferências intergovernamentais.

Porém, nada obstante a relevância dos fundamentos, a tal condicionamento ao exercício da competência tributária não pode passar despercebido enquanto efetivo limitador da autonomia federativa.

Ademais, há de se registrar a possibilidade de se manter uma competição fiscal saudável na federação, conferindo-se maior autonomia fiscal aos entes sem que ocorra mutilação do sistema federativo, especialmente porque a concessão de incentivos fiscais é “[...] mecanismo legítimo dos Estados periféricos do capitalismo brasileiro, para tornar atraentes as

⁵⁸ BRASIL. Site CONFAZ. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/boletim-do-icms/DF/201801>. Acesso em: 05/12/2018.

operações econômicas com as empresas situadas em seus territórios [...]”, como bem referido pelo Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, no voto condutor do RMS 33.524/PI⁵⁹.

Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho (A concessão de isenções, incentivos ou benefícios fiscais no âmbito do ICMS, 2014, p. 25) ressalta a relevância do empenho das entidades tributantes em atrair investimentos, para alcançar melhores níveis de desenvolvimento econômico social, trazendo importante benefícios aos administrados e à própria Administração.

Deve-se, ainda, registrar, que de acordo com o texto do art. 8º da LC nº 24/75, a inobservância das exigências específicas para aprovação destes incentivos ensejaria, cumulativamente, nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria, promovendo a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente.

Perceba-se, porém, que a recepção de tal disposição legal pela CRFB/88 é objeto de discussão doutrinária, especialmente diante da reiterada prática adotada pelos Estados de destino das mercadorias em realizar diretamente a glosa do crédito concedido unilateralmente pelo estado de origem, exigindo, assim, integralmente o tributo no destino, como se nenhum valor tivesse sido recolhido na origem. Perceba-se que esta glosa direta se fundamenta em decisão isolada do estado de destino, que considera inconstitucional o incentivo fiscal, mesmo sem a prévia declaração pelo STF da inconstitucionalidade da lei estadual, realizando isoladamente todo o procedimento de descon sideração (CARVALHO, 2006, p. 18).

Este procedimento de glosa realizada administrativamente pelos estados não é admitido pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça⁶⁰, sendo, ainda, matéria submetida à repercussão geral no Supremo Tribunal Federal, mas com julgamento de mérito ainda

⁵⁹ STJ. RMS 33.524/PI, Rel. Ministra ELIANA CALMON, Rel. p/ Acórdão Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 28/08/2013, DJe 07/03/2014.

⁶⁰ RECURSO EM MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO E ADMINISTRATIVO. GUERRA FISCAL. TENSÃO CRIADA ENTRE OS SISTEMAS TRIBUTÁRIOS DOS ESTADOS FEDERADOS DO BRASIL. CONFAZ. NECESSIDADE DE SOLUÇÃO PELA VIA JURISDICIONAL, COM AFASTAMENTO DA VIA ADMINISTRATIVA. RECURSO PROVIDO.

1. A impropriamente denominada guerra fiscal é um mecanismo legítimo dos Estados periféricos do capitalismo brasileiro, para tornar atraentes as operações econômicas com as empresas situadas em seus territórios; a exigência de serem as Resoluções do CONFAZ aprovadas por unanimidade dá aos Estados centrais o poder de veto naquelas deliberações, assim criando a tensão entre os sistemas tributários dos Estados Federados do Brasil.

2. Somente iniciativas judiciais, mas nunca as apenas administrativas, poderão regular eventuais conflitos de interesses (legítimos) entre os Estados periféricos e os centrais do sistema tributário nacional, de modo a equilibrar as relações econômicas entre eles, em condições reciprocamente aceitáveis.

3. Recurso provido.

(RMS 33.524/PI, Rel. Ministra ELIANA CALMON, Rel. p/ Acórdão Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 28/08/2013, DJe 07/03/2014)

pendente, conforme RE 628075, com repercussão geral reconhecida em 13.10.2011, sob a relatoria do Ministro Joaquim Barbosa.

Para Paulo de Barros Carvalho ("Guerra Fiscal" e o princípio da não cumulatividade no ICMS, 2006, p. 19), a recepção do art. 8º da Lei Complementar nº 24/75 esbarra no próprio texto da CRFB/88 que apenas atribuiu ao legislador complementar a competência para fixar a forma de concessão das isenções, incentivos e benefícios fiscais, contudo, não lhe outorgando poder para estabelecer sanções à sua inobservância, muito menos quando a sanção estabelecida enseja à anulação de créditos, em manifesta violação ao princípio da não-cumulatividade, e possibilita a exigência pelo Estado de destino da mercadoria ou serviço do valor integral do ICMS, pessoa política que não detém competência para tanto.

Ressalte-se, ainda, que a chamada guerra fiscal não se opera apenas no âmbito do ICMS, desenvolve-se em face de outros impostos, como por exemplo, o Imposto municipal sobre Serviços (ISS) e o Imposto estadual sobre Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA)⁶¹.

O problema da guerra fiscal transcende o âmbito jurídico, produzindo fortes impactos na economia, fazendo com que os estados mais desenvolvidos acusem os outros de utilização de meios ilícitos para atrair empreendimentos que estimulem o desenvolvimento de suas regiões. Por outro lado, os estados menos favorecidos se defendem baseados no direito de realizarem suas metas econômicas e sociais, valendo-se de todos os meios que dispõe diante das grandes deficiências e distorções do sistema tributário nacional (CARVALHO, 2014, p. 27).

Em prol da transparência e da técnica legislativa, o art. 165, § 6º, da CRFB/88, que não encontra precedentes em constituições anteriores, soma esforços da norma do art.150, § 6º, introduzindo no sistema brasileiro relevância aos impactos orçamentários ensejados pelas renúncias de receitas ao exigir que o projeto de lei orçamentária seja acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito sobre as receitas e despesas decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.

⁶¹ BRASIL. Reportagem Gazeta do Povo. Diante da imposição de diferentes alíquotas pelos Estados da Federação, verifica-se um movimento "migratório" de contribuintes naqueles estados que mais oneram para os Estados que praticam alíquotas mais atrativas, podendo-se citar o emblemático caso entre São Paulo e Paraná, quando se constatou uma evasão de contribuintes paulistas para o estado vizinho em busca do menor pagamento tributos através de questionáveis licenciamentos de seus automóveis. Disponível em: <https://www.gazetadopovo.com.br/vida-publica/sao-paulo-trava-a-guerra-do-ipva-com-outros-estados-aqnryy740t0zg0m7jqoopjgi6/>. Acesso em: 04/12/2018.

Para que seja possível o controle das renúncias fiscais a transparência é pré-requisito indispensável, visto que apenas com esta será possível a ciência de sua magnitude e, consequente, repercussão, autorizando-se, assim, o exercício de controle.

A transparência também robustece a responsabilidade na gestão fiscal. Desta forma, voltam-se os holofotes aos reflexos orçamentários produzidos pelas renúncias fiscais, não apenas em face de subvenções financeiras e creditícias, mas também de quaisquer incentivos que ensejem renúncia fiscal.

De toda sorte, a previsão constitucional está em consonância com a orientação de boas práticas para transparência fiscal do Fundo Monetário Internacional (FMI)⁶² e da Organização para Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE)⁶³.

Perceba-se que a maior parte dos países da OCDE realiza anualmente a prestação de informações decorrentes de suas renúncias fiscais, havendo na Austrália, Bélgica, Espanha, Finlândia, França, Grécia, Portugal e Suécia vínculo explícito entre a declaração das renúncias fiscais e o processo orçamentário (HELENA, 2009, p. 203).

Sucede que, no Brasil, apesar de ser obrigatória a elaboração do demonstrativo regionalizado do efeito orçamentário dos incentivos fiscais, seu conteúdo tem função meramente informativa, ao passo em que não integra propriamente a lei orçamentária, estando despidido de caráter vinculante em face de seus destinatários.

Ademais, deve-se atentar que o Demonstrativo de Gastos Tributários, desenvolvido pela Receita Federal do Brasil⁶⁴, ainda não atende completamente às exigências do art. 165, §6º, da CRFB/88, deixando escapar informações relativas aos benefícios de natureza financeira e creditícia, também referidos como integrantes do demonstrativo de efeitos regionalizados previstos na referida norma constitucional. Ademais, ainda se verifica a ausência de indicação das respectivas medidas de compensação às renúncias de receita e ao aumento de despesas

⁶² FUNDO MONETÁRIO INTERNACIONAL. Manual de Transparência Fiscal, 2007. Item 188. Um demonstrativo das principais renúncias fiscais do governo central deve constar obrigatoriamente do orçamento ou da respectiva documentação fiscal, indicando a finalidade de cada provisão sob a ótica da política pública, sua duração e os beneficiários a que se destina. Salvo casos excepcionalmente complexos, deve-se quantificar as principais renúncias fiscais. O ideal é que se apresente uma comparação dos resultados estimados das renúncias fiscais de exercícios anteriores com as suas finalidades em termos de políticas, para que se possa avaliar sua eficácia em relação às provisões de despesa. Disponível em: <https://www.imf.org/external/np/fad/trans/por/manualp.pdf>. Acesso em: 16/11/2018.

⁶³ ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E O DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. Best practices for budget transparency, 2002. Disponível em: <https://www.oecd.org/governance/budgeting/Best%20Practices%20Budget%20Transparency%20-%20complete%20with%20cover%20page.pdf>. Acesso em: 16/11/2018.

⁶⁴ BRASIL. Site RFB. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/dgt-ploa-2019.pdf>. Acesso em: 26/11/2018.

obrigatórias de caráter continuado, previstas no art. 4º, §2º, V, e 5º, II, da LRF (CORREIA NETO, 2016, p. 229).

Fazendo uma crítica muito interessante e razoável, Francisco C. Ribeiro Almeida (A renúncia de receita como fonte alternativa de recursos orçamentários, 2001, p. 64) defende que os incentivos fiscais deveriam integrar propriamente a lei orçamentária, através da elaboração de um orçamento específico referente às diversas modalidades de renúncia de receitas, pois, assim, seria constituído instrumento de controle dotado de maior exatidão quanto aos efeitos distributivos da ação governamental, direta e indireta, deixando evidenciado o verdadeiro montante de recursos distribuído, ainda que indiretamente, através de gastos tributários, a cada região geográfica, setor econômico ou segmento de contribuinte aos quais se destinem.

Nada obstante, reconhecer-se que desta forma estaria se robustecendo a transparência dos incentivos fiscais, mostra-se imprescindível para tanto uma alteração constitucional correspondente. De toda sorte, já há instrumentos jurídicos disponibilizados pelo ordenamento vigente capazes de garantir uma mínima transparência das renúncias fiscais.

Como se busca demonstrar neste capítulo, já existem meios normativos eficazes para se realizar a transparência e controle dos incentivos fiscais, aos quais, porém, precisa-se dar concretude.

A ideia de que os subsídios diretos seriam (naturalmente) mais transparentes e menos oneroso aos cofres públicos do que os incentivos fiscais, os quais seriam tendencialmente mais perniciosos em razão da falta de controle orçamentário, capaz de delimitar precisamente seus beneficiários, montante envolvido e duração, não deve inviabilizar sua utilização enquanto instrumento de regulação e transformação social.

Não se deve repudiar um instituto jurídico em razão do desvirtuamento de sua natureza e utilização. Deve-se, ao revés, garantir seu legítimo uso, inclusive, penalizando aqueles que o destorcem e corrompem, para que se promova uma utilização sadia e eficiente à Administração Pública.

Assim, “[...] as normas tributárias indutoras podem se revelar eficientes instrumentos de estímulo do comportamento dos agentes econômicos, promovendo o aumento da demanda, da produção, dos investimentos internos, e da oferta de emprego [...]”, fatores que, sem dúvidas, são essenciais ao crescimento econômico e, conseqüentemente, ao desenvolvimento nacional, por ser o primeiro um dos aspectos conformadores deste (ASSUNÇÃO, 2011, p. 120).

Nesse sentido, “[...] não é realisticamente pensável a completa extinção dos benefícios fiscais, ou, ao menos, sua integral substituição por subvenções financeiras [...]”, até mesmo

porque as discussões quanto ao princípio da igualdade terminam por repousar nos moldes bem próximos daqueles observados em face dos incentivos fiscais. Desta sorte, o atual problema das normas incentivadoras tributárias não se encontra em sua admissibilidade jurídica, mas, sim, nos limites formais e materiais que lhes são oponíveis (NABAIS, 1998, p. 641-642).

De toda sorte, é urgente uma maior transparência dos gastos tributários efetivamente realizados com os programas de governo, especialmente para que se realize a fiscalização quanto à implementação das políticas às quais são destinados, viabilizando-se a incorporação da análise de custos, confrontando-se os benefícios obtidos frente aos custos de oportunidade gerados, mecanismos fundamentais para a discussão de toda política pública, especialmente após a crise de 2015, quando vários setores beneficiados por incentivos perderam sistematicamente participação na geração de renda e emprego, como a indústria, conforme estudo publicado pelo IPEA⁶⁵.

Por sua vez, outro ponto sensível se apresenta em razão do caráter permanente que habitualmente se confere às normas de incentivo. Como verificado de acordo com a tabela de detalhamento dos gastos tributários constante da página do TCU referente às renúncias tributárias federais, mais de 51% (cinquenta e um por cento) dos incentivos fiscais já implantados pelo Governo Federal foram concedidos por tempo indeterminado, o que flagrantemente se contrapõe ao caráter transitório, essencial ao sucesso das medidas econômicas anticíclicas⁶⁶.

Esta realidade provoca inquietude, pois, nada obstante não ser admissível a manutenção de benesses eternas, seja sob o caráter jurídico ou moral, não há como se definir um prazo ótimo ou ideal para a vigência de todos incentivos fiscais, ou seja, uma vigência uniforme e adequada ao gênero incentivo fiscal, estabelecida de forma pré-determinada.

As realidades histórica, social e econômica vão operar efeitos diversos a depender da região e tempo no qual seja concedido cada incentivo. As peculiaridades de cada espécie de incentivo fiscal impõem uma vigência temporal própria à sua natureza e adequada à produção de seus efeitos esperados.

Desde 2004, as leis de diretrizes orçamentárias da União vêm habitualmente inserindo em seu corpo a delimitação de prazo máximo de vigência de até cinco anos às leis federais que concedam incentivos fiscais e ensejem renúncia de receita, como a LDO para 2012 e 2013,

⁶⁵ BRASIL. IPEA. Uma estimativa dos custos fiscais da política industrial recente (2004-2016). Disponível em: http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=29095. Acesso em: 11/10/2018.

⁶⁶ BRASIL Site TCU. Renúncias Tributárias Federais. Detalhamento de Gasto Tributário. Disponível em: <https://painel6.tcu.gov.br/QvAJAXZfc/opendoc.htm?document=IAS3%20FREN%C3%9A%20TRIBUT%C3%81RIAS%20FEDERAIS.qvw&host=QVS%40srv-qlkvw-6&anonymous=true>. Acesso em: 13/10/2018.

respectivamente Leis nº 12.465/2011 (art. 89, § 1º) e 12.708/2012 (art. 91, § 1º) (CORREIA NETO, 2016, p. 230-231).

Seguindo esta tendência, a LDO para 2019 (Lei nº 13.707/2018) também inseriu limitação temporal em face da concessão e a ampliação de incentivos ou benefícios de natureza financeira, tributária, creditícia ou patrimonial, autorizando apenas a prorrogação de incentivos já existentes e por período inferior a cinco anos, condicionando ainda a critérios de redução anual gradativa, assim como à inclusão dos objetivos, metas e indicadores relativos à política pública fomentada, com a indicação do órgão responsável pela supervisão, acompanhamento e avaliação⁶⁷.

Porém, a Lei de Diretrizes Orçamentária tem o condão de regular a elaboração e execução do orçamento público, escapando à sua vinculação as renúncias fiscais. Perceba-se ademais, que apesar de o orçamento público ser veiculado formalmente através de lei, este não traz em seu bojo conteúdo propriamente legal, haja vista não se tratar de norma geral e abstrata, nem criar direitos subjetivos, não sendo, muito menos, instrumento hábil a modificar leis tributárias e financeiras.

Assim, estas previsões genéricas de limitação temporal aos incentivos fiscais através de leis de diretrizes orçamentárias, além de não atenderem às boas práticas administrativas, haja vista serem inadequadas diante das inúmeras vicissitudes de cada incentivo, também não detém eficácia jurídica, ou seja, encontram-se despidas de obrigatoriedade e exigibilidade em face do Poder Público, soando mais como meras orientações.

Para que se imponha uma restrição quanto ao critério temporal das normas concessivas de incentivos fiscais deve haver correspondente alteração constitucional, haja vista que se opera uma restrição ao exercício da competência legislativa tributária semelhante a determinada pelo art. 150, §6º, da CRFB/88, exigindo-se exigência de lei específica para tratar de subsídios e incentivos fiscais (redação conferida pela EC nº 3/93).

Celso de Barros Correia Neto (O avesso do tributo: incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro, 2016, p. 231-232), ainda considera possível, em tese, que tal alteração também é passível de vir a ser tratada em lei complementar voltada à regulamentação de normas

⁶⁷ BRASIL. LDO PARA 2019. LEI Nº 13.707/2018. “Art. 116. Somente será aprovado o projeto de lei ou editada a medida provisória que institua ou altere receita pública quando acompanhado da correspondente demonstração da estimativa do impacto na arrecadação, devidamente justificada. § 1º Ficam vedadas a concessão e a ampliação de incentivos ou benefícios de natureza financeira, tributária, creditícia ou patrimonial, exceto a prorrogação por prazo não superior a cinco anos, desde que o montante do incentivo ou benefício prorrogado seja reduzido em pelo menos dez por cento ao ano e que o respectivo ato seja acompanhado dos objetivos, metas e indicadores relativos à política pública fomentada, bem como da indicação do órgão responsável pela supervisão, acompanhamento e avaliação.”

gerais em matéria tributária, conforme prescrito pelo art. 146 da CRFB/88, ou através de lei geral de finanças, com fulcro no art. 163, I, da Constituição.

Assim, nada obstante se entender que toda medida de incentivo fiscal deve ter prazo delimitado, observando-se sua efetividade econômica e social, a fixação de periodicidade padronizada não se mostra viável. Existem incentivos fiscais que precisam ter uma vigência mais extensa para que seus fins sejam alcançados, pois, do contrário, um menor espaço de tempo não permitiria a concretização dos seus objetivos.

São várias as modalidades de incentivos fiscais existentes e inúmeros potenciais objetivos que podem vir a ser buscados através de sua instituição. A título de exemplo, pode-se falar nas concessões de serviço público de transporte coletivo, contratações que normalmente se protraem no tempo e nas quais habitualmente o Poder Concedente defere incentivos fiscais como meio de reduzir os custos da operação, haja vista ser normalmente deficitária, demandando subsídios do Poder Público para que seja viabilizada a contratação e a cobertura da prestação do serviço público correspondente. Pode ser apontada como exemplo a Lei Estadual nº 15.195/2013⁶⁸, que altera a alíquota do ICMS relativa a óleo diesel, incidente nas operações internas destinadas a empresas operadoras de linhas do sistema de transporte público de passageiros da Região Metropolitana do Recife - RMR e concede isenção do referido imposto nas mencionadas operações, bem como nas operações com ônibus destinados ao transporte público de passageiro, regulamentada pelo Decreto nº 44.650/2017.⁶⁹

Em verdade, a realização de periódicas revisões dos incentivos fiscais parece o mais adequado e efetivo ao seu controle do que a busca por uma padronização de vigência temporal (inapropriada à natureza do instituto em questão). Através deste procedimento é possível verificar se houve a concretização das finalidades buscadas através da instituição e da

⁶⁸ BRASIL. Site ALEPE. Disponível em: <http://legis.alepe.pe.gov.br/texto.aspx?tiponorma=1&numero=15195&complemento=0&ano=2013&tipo=&url=>. Acesso em: 27/11/2018.

⁶⁹ BRASIL. Site ALEPE. Decreto nº 44.650/2017. “Art. 436. A saída interna de óleo diesel para utilização na prestação de serviço público de transporte de pessoas fica sujeita aos seguintes benefícios fiscais: I - isenção do imposto, quando destinada ao consumo:

a) por empresa ou consórcio de empresas responsáveis pela exploração de transporte coletivo, no âmbito do STPP - RMR, sob gestão do CTM, observadas as disposições, condições e requisitos da Lei nº 15.195, de 2013, e o disposto nos arts. 437 e 438; e

b) na prestação de serviço complementar na RMR, por meio de ônibus, observadas as disposições, condições e requisitos da Lei nº 15.704, de 23 de dezembro de 2015, e o disposto nos arts. 437 e 439; e

II - alíquota reduzida para 8,5% (oito vírgula cinco por cento), quando destinada ao consumo na prestação de serviço coletivo, realizado por empresa que opere em Município que tenha promovido a regulamentação do referido serviço, nos termos do inciso II do art. 18 da Lei nº 15.730, de 2016, observado o disposto nos arts. 437 e 440. Disponível em: <http://legis.alepe.pe.gov.br/texto.aspx?id=29688&tipo=TEXTTOANOTADO>. Acesso em: 27/11/2018.”

manutenção dos incentivos fiscais. A exigência de revisão não seria inovadora no ordenamento pátrio, haja vista a previsão do art. 41 do ADCT, no qual se determinou medida revisional no âmbito federal, estadual e municipal em relação aos incentivos fiscais de natureza setorial que estavam em vigência quando da promulgação da CRFB/88, considerando-se, após o decurso de dois anos a contar da promulgação da Carta de 88, automaticamente revogados aqueles que não fossem confirmados por lei⁷⁰.

No que se refere ao impacto financeiro-orçamentário, o art. 14 da LRF é norma de extrema relevância, dando especial destaque ao efeito exoneratório operado pela concessão dos incentivos fiscais, qual seja, a renúncia da receita pública, ou seja, o gasto tributário.

A LRF (LC 101/2000), abrindo mão da adoção de critérios relativos a finalidades ou efeitos das normas tributárias, utiliza expressamente critério jurídico-formal para a identificação dos incentivos fiscais. Este referido critério consiste em estabelecer o *benchmark* de cada tributo, conforme o âmbito de aplicação de suas normas. Ou seja, pautando-se pela identificação da tributação de referência (*benchmark*), identificam-se os incentivos fiscais pelo seu âmbito restrito de aplicação, concedendo tratamento diferenciado para os contribuintes beneficiados. Desta sorte, verificando-se que a lei complementar determinou expressamente os critérios para a identificação das normas consideradas como incentivos fiscais, obsta-se que haja a fixação de outros critérios por meio da legislação ordinária de cada ente tributante, sob pena de se reduzir indevidamente as normas sujeitas ao regime de responsabilidade na gestão fiscal dos gastos tributários, em flagrante desrespeito à Lei de Responsabilidade Fiscal (HENRIQUES, 2011, p. 100).

A proteção ao equilíbrio orçamentário e a transparência são os principais objetivos desta norma, buscando-se evitar que a concessão de incentivos fiscais resvale em prejuízos às metas de resultados fiscais, trazendo-se, assim, para o direito tributário a noção de gestão fiscal responsável, previsto no art. 1º da LRF⁷¹.

⁷⁰ ADCT. Art. 41. Os Poderes Executivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios reavaliarão todos os incentivos fiscais de natureza setorial ora em vigor, propondo aos Poderes Legislativos respectivos as medidas cabíveis. § 1º Considerar-se-ão revogados após dois anos, a partir da data da promulgação da Constituição, os incentivos que não forem confirmados por lei.

⁷¹ Lei de Responsabilidade Fiscal. “Art. 1º Esta Lei Complementar estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com amparo no Capítulo II do Título VI da Constituição. § 1º A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar.”

Através da previsão do art. 14 da LRF, insere-se a preocupação quanto aos custos orçamentários dos incentivos fiscais nos processos legislativos de suas leis instituidoras. Nos termos legais, a concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá (a) estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, ou seja, devem ser quantificados neste período, ainda que por aproximação, o efeito de renúncia que será propagado no orçamento em virtude da exoneração tributária operada pelo incentivo fiscal, trazendo-se à baila a noção de *tax expenditure*, e (b) estar de acordo com o disposto na lei de diretrizes orçamentárias.

Perceba-se que as duas condicionantes acima referidas são cumulativas, ou seja, ambas devem ser observadas quando da instituição de incentivos fiscais. Para além destas, ainda existem mais duas condições, alternativas entre si e que zelam especialmente pelo equilíbrio orçamentário, quais sejam, a demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária e que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias ou, alternativamente, o acompanhamento de 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, durante o período, conforme determinado nos incisos I e II do art. 14 da LRF.

Desta forma, deverão ser compensados os incentivo fiscais que provoquem renúncia de receita que afetem as metas fiscais estabelecidas, ou seja, verificado o gasto tributário, devem ser promovidas medidas orçamentárias de compensação, dando-se um “[...] tratamento de despesas às renúncias de receita para fins de compensação” (NÓBREGA, 2002, p. 56-57).

A lei de diretrizes orçamentárias desempenha fundamental papel na concessão de renúncia de receitas, haja vista lhe competir a fixação da margem de expansão dos incentivos, considerando fatores como crescimento da arrecadação, critérios estabelecidos em programas de incentivos fiscais e conjuntura econômica. Perceba-se que, não haverá necessidade de compensação se as renúncias de receitas já estiverem contempladas nos termos da LDO, embora se considere que, em qualquer circunstância, o impacto orçamentário financeiro deverá ser efetivado, ainda que naquelas concessões de incentivos fiscais denominadas de “não onerosas”, ou seja, aquelas referentes a situações novas impossíveis de serem previstas no planejamento orçamentário e, portanto, não corresponderiam efetivamente a uma receita que estava “deixando de entrar”, vez que jamais foram planejadas (NÓBREGA, 2011, p. 713).

Percebe-se que a LDO representa a intenção de transparência e planejamento do constituinte, notadamente, pelo fato de ser uma lei de periodicidade anual, bastante adequada a atender às mudanças no cenário econômico, além de dar mais clareza e razoabilidade à elaboração da lei orçamentária e servir como permeio entre a lei orçamentária anual e o plano plurianual, sendo, ainda, um balizador de tensões entre os Poderes, vez que se trata de uma lei que engloba propostas de todos os poderes de determinado ente.

Deve-se registrar que a legislação norte-americana foi bastante influente na normatização nacional referente à responsabilidade fiscal, baseando-se em dois pilares para o estabelecimento de um novo padrão fiscal, quais sejam, regras e transparência.

O *Budget Enforcement Act* (BEA) disciplina a gestão fiscal, aplicando-se apenas no âmbito da União e organizando as ações estatais sob os critérios necessários à manutenção do equilíbrio orçamentário. A lei americana se pauta em dois mecanismos essenciais: *sequestration* e o *pay as you go*. O primeiro foi inserido na legislação brasileira como o limite de empenho (ato de sequestro), ou seja, limitações orçamentárias para as despesas discricionárias, entendidas estas como as que não constituam obrigação legal ou constitucional, ou seja aquela sobre as quais são possíveis de se realizar medidas de contingenciamento; já o segundo, pode ser identificado na LRF como compensação, fundada especialmente no princípio da neutralidade orçamentária, sendo acionado sempre que alguma ação enseje aumento de despesa ou diminuição da receita, não estando vinculado a uma meta pré-estabelecida ou superávit orçamentário (NÓBREGA, 2002, p. 51-56).

As medidas de compensação encontram-se enumeradas na própria LRF (inciso II do art. 14 da LRF), quais sejam, elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo, evidenciando-se que o legislador optou pela compensação destas renúncias de receita por meio de instrumentos legislativos tributários.

Estes incrementos ainda deverão ter caráter permanente na receita, haja vista que devem se manter, ao menos, durante três anos (exercício financeiro no qual entre em vigor e nos dois subsequentes).

Por fim, observa-se que nas hipóteses em que a concessão ou manutenção implique renúncia fiscal, vinculando-se a medidas de compensação, nos termos do § 2º do art. 14 da LRF, o incentivo fiscal apenas entrará em vigor quando as referidas medidas forem implementadas, suspendendo-se, pois, sua eficácia.

Deve-se registrar que, apesar de ser adotadas enquanto rol taxativo, as medidas de compensação orçamentária, por certo, caso houvesse autorização legislativa, poderiam ser

concretizadas através de outros instrumentos capazes de atender ao equilíbrio orçamentário, como por exemplo, medidas de combate à sonegação fiscal, como bem observado pelo Professor Marcos Nóbrega (Lei de responsabilidade fiscal e leis orçamentárias, 2002, p. 57), ou através do próprio incremento da eficiência na arrecadação tributária já existente ou do cancelamento de outras despesas que lhes fossem equivalentes, mecanismos, porém, que não foram inseridos no elenco legal de medidas de compensação em face das renúncias fiscais.

Deve-se registrar que as exigências da LRF não se aplicam à integralidade dos incentivos fiscais, vez que aqueles dos quais não decorram renúncia de receita, ou seja, aqueles em face dos quais não se originem impactos financeiros, no sentido de não reduzirem a arrecadação tributária, escapam ao seu espectro de incidência.

Deve-se atentar que os incentivos fiscais despidos de reflexo orçamentário não se identificam com aqueles denominados por Ives Gandra Martins (Incentivos onerosos e não onerosos na lei de responsabilidade fiscal, 2010, p. 37) como “não onerosos” ou a “custo zero”.

Para o referido autor, os incentivos não onerosos seriam aqueles “previstos no orçamento atual para atrair investimentos futuros, que não se sabe se virão”, razão pela qual os considera a custo zero, haja vista que, se estes investimento não viessem, nenhuma arrecadação haveria e se viessem (com a incidência da norma de incentivo), a arrecadação permaneceria idêntica àquela verificada na situação anterior (sem os investimentos). Com base neste raciocínio, o Professor Emérito da Universidade de Mackenzie entende que os incentivos não onerosos não se submeteriam ao artigo 14 da LRF.

Data máxima vênua, neste trabalho não se comunga desta posição, apesar de ser uma tese com considerável adesão nacional. Para ser afastada da incidência da legislação referente à responsabilidade fiscal em face de incentivos fiscais, estes não devem empiricamente gerar renúncia de receita.

Nada obstante o incentivo fiscal se relacione com eventual fato gerador ainda inexistente no momento de sua criação, a renúncia de receita incidirá efetivamente caso o fato gerador tributário venha a se concretizar, pois, a hipótese de incidência irá ocorrer no mundo fático e o Fisco deixará de arrecadar tributos em razão de legislação obstativa da respectiva cobrança tributária.

Sendo assim, não existe propriamente custo zero nestas hipóteses, evidenciando-se, ao revés, a onerosidade destes incentivos quando a arrecadação tributária não ocorre ou se dá a menor em razão de lei concessiva de incentivo fiscal. Do contrário, apenas os incentivos que

produzissem renúncia de receita imediata estariam sujeitos à LRF, o que, por certo, não é o caso.

Perceba-se que a exigibilidade da estimativa de impacto financeiro-orçamentário, bem como da compatibilidade com a LDO e com a estimativa das metas de resultados fiscais, tratada no inciso I do art. 14 da LRF, são perfeitamente viáveis de serem atendidas, ainda que diante dos incentivos fiscais chamados “não onerosos”, haja vista constituir regra formal com aplicação independente de eventual resultado numérico encontrado, concretizando tutela da transparência dos incentivos fiscais.

A demonstração da estimativa do gasto tributário é indispensável para que se determine se este gera ou não impacto financeiro-orçamentário. O respectivo resultado numérico relaciona-se diretamente à metodologia de cálculo utilizada, podendo ou não ser igual a zero. Em outras palavras, considerando-se que o ordenamento jurídico brasileiro não elegeu aplicação de nenhum método de cálculo específico, a existência ou não de gasto tributário dependerá do método de cálculo utilizado pelo Ente Político. Observe-se.

Adotando-se o método da receita perdida, no caso de incentivos concedidos a “pré-contribuintes”, efetivamente não haveria valor a ser quantificado, uma vez que, no momento da instituição do incentivo, ainda não existiria uma perda real e efetiva de receita. Por sua vez, na utilização do método do “aumento de receitas”, verificar-se-á resultados positivos no cálculo do gasto tributário, pois, estabelecido o contribuinte nos limites territoriais do ente tributante, caso o incentivo fosse revogado, haveria incremento de receitas em seus cofres, quando, então, a renúncia de receita, estaria iniciada a partir do momento em que o novo contribuinte passasse a realizar o fato gerador tributário. Na hipótese de se adotar um método de cálculo do gasto tributário pautado nas respostas comportamentais dos contribuintes, a conclusão quanto à existência ou não da receita a ser renunciada variará conforme a informação sobre a decisão do contribuinte diante da revogação do incentivo, se ele irá ou não fechar seu estabelecimento, ou seja, se permanecerá realizando o fato gerador tributário mesmo que deixasse de ser beneficiado pelo incentivo fiscal (HENRIQUES, 2011, p. 104-105).

No que tange às medidas de compensação previstas no inciso II do art. 14 da LRF, pode-se reconhecer que existe maior dificuldade em seu cumprimento pelos incentivos identificados como “não onerosos”. Porém, nada obstante, estas não serem passíveis de concretização imediata, haja vista a inexistência de renúncia fiscal de pronto, podem ser objeto de planejamento na gestão fiscal, ficando condicionadas à hipótese de vir ocorrer a correspondente renúncia fiscal, resguardando-se, assim, o equilíbrio orçamentário.

Por fim, ressalte-se, ainda, que tais condicionamentos em prol da transparência e equilíbrio orçamentário não comprometem a flexibilidade e celeridade exigida pelos impostos regulatórios, haja vista terem sua aplicação dispensada em face da alteração de alíquotas dos Impostos sobre Importação (II), Exportação (IE), Produtos Industrializados (IPI) e Operações de Crédito, Câmbio e Seguro ou relativo a títulos ou valores mobiliários (IOF), encontrando-se em consonância com a Constituição Federal, que, inclusive, diante da função regulatória extrafiscal exercida por tais tributos, também os dispensa da observância do princípio da anterioridade tributária diante da alteração de suas alíquotas, conforme art. 150, § 1º, da CRFB/88.

Deve-se atentar, porém, que caso o gasto tributário realizado em face destes impostos regulatórios venha a ocorrer através de outros instrumentos que não a alteração de suas alíquotas, como, p.e., alteração da base de cálculo ou do montante devido pelo contribuinte, aplicar-se-ão os termos do art. 14 da LRF.

Perceba-se que, apesar de o art. 14 da LRF definir importantes condições para a concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária do qual decorra renúncia de receita, o referido mandamento legal deixou escapar a exigência quanto à demonstração da regularidade da estimativa de cálculo apresentada, fixação de prazo de vigência e indicação de órgão gestor responsável pelo acompanhamento e fiscalização, medidas que somariam esforços aos critérios legais já previstos em prol do controle dos incentivos fiscais.

Por fim, os incentivos fiscais ainda precisam se submeter ao controle dos efeitos materiais por eles produzidos, ou seja, há de se fiscalizar se as finalidades buscadas através das normas de incentivos estão sendo alcançadas.

Em verdade, só há legitimidade na concessão de incentivos fiscais diante de um efetivo retorno social que seja equivalente aos recursos públicos gastos ou renunciados.

O mero crescimento do PIB, isoladamente, não atende à eficiência administrativa, que, indo além da eficiência econômica, exige a adequação da atividade administrativa enquanto instrumento para construção de uma sociedade solidária, capaz de assegurar a todos a obtenção de vantagens equivalentes e o respeito aos direitos fundamentais, inclusive do direito ao desenvolvimento (COUTINHO, 2011, p. 78-79).

Nesse sentido, a norma tributária indutora não pode se exceder, indo além do necessário para alcançar os objetivos constitucionais que a lastreiam, assim como, exigem para

sua edição uma prévia análise econômica da sua potencial eficiência na concretização dos fins pretendidos pelo Estado (NABAIS, 1998).

A Lei de Responsabilidade Fiscal autoriza a adoção de medidas voltadas à ação fiscal anticíclica, nada obstante não seja expressa neste sentido. Este entendimento pode ser perfeitamente extraído de uma interpretação conjunta dos dispositivos legais e constitucionais que orientam a criação da despesa pública, como o art. 14 da LRF, associado ao art. 3º, II, e 174, §1º, da CRFB/88, haja vista preconizarem o desenvolvimento econômico responsável e equilibrado, autorizando-se o Estado a intervir na seara econômica, porém, dentro dos limites impostos pela Constituição e pela legislação financeira que impõem responsabilidade na ação fiscal, pressupondo a adoção de ações planejadas e transparentes (PINHEIRO, 2015, p. 15).

Sabe-se, porém, que ausência de fiscalização (controle) dos resultados acoberta a manutenção de incentivos fiscais que se protraem (excessivamente) no tempo, funcionando como mecanismo de concentração de renda ou na proteção de fortes grupos econômicos, em detrimento da população, que suporta os seus altos custos sociais (SCHOUERI, 2005, p. 290).

O tratamento desigual não é necessariamente inconstitucional. O foco para a legitimação constitucional do tratamento diferenciado deve estar voltado ao parâmetro justificador que precisa encontrar respaldo na Constituição para que seja capaz de garantir a igualdade material entre os contribuintes, compreendida como aquela verificada em face de sujeitos que se encontrem em situações equivalentes, afastando-se a ocorrência de discriminações (desigualdades infundadas que prejudiquem diretamente o contribuinte) ou de privilégios odiosos (SCHOUERI, 2005, p. 277).

Os incentivos fiscais sofrem excessivo assédio dos grupos de pressão, especialmente em razão de interesses provenientes dos setores econômico e político. Ocorre que, quando os incentivos fiscais são concedidos de forma tendenciosa, mostram-se altamente perniciosos, pois favorecem a produção de vantagens ilegais e injustificadas em prol das elites sociais e econômicas dentro do Estado Democrático de Direito, em prejuízo do restante da população e do mercado, que se veem ainda mais onerados em face do estreitamento da base tributária e da redução da atuação do próprio Estado enquanto instituição democrática, haja vista o comprometimento de sua arrecadação em decorrência da concessão de favores fiscais, realizada em atendimento a interesses individuais e ilícitos.

A legitimidade da concessão de incentivos fiscais é verificada em face de suas finalidades e na sua adequação aos valores constitucionais. Desta forma, será legítimo o incentivo fiscal que, além de atender a mera legalidade formal, encontre respaldo finalístico dos

desígnios constitucionais, constituindo-se como instrumento de promoção de objetivos relevantes à coletividade. De outra sorte, será ilegítimo e, assim, referido como “odioso”, o incentivo destinado a privilegiar pessoas ou situações específicas, lesando o princípio da igualdade, ou aquele que não seja pertinente aos objetivos constitucionais autorizadores da intervenção do Estado sobre a economia (ASSUNÇÃO, 2011, p. 108).

Para combater estas práticas lesivas, a CRFB/88 possui vários dispositivos destinados a obstar os privilégios odiosos, conforme se extrai dos arts. 150, II, (vedação a privilégios profissionais), 170, parágrafo único, (livre exercício da atividade econômica), art. 151 e 152 que vedam, respectivamente, a União e os entes subnacionais a concederem tratamento tributário diferenciado que implique distinção ou preferência em razão da mera localidade, ressaltando-se a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País, além do art. 173, §2º, que proíbe as empresas públicas e as sociedades de economia mista de gozarem de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado.

Por outro lado, a própria Constituição prevê os parâmetros adequados a justificar tratamento tributário diferenciado, como a capacidade contributiva (art. 145, § 1º), a essencialidade do produto (art. 153, § 3º, I; art. 155, § 2º, III), a destinação ao exterior (art. 153, § 3º, III, art. 155, § 2º, X, “a” e art. 156, § 3º, II), função social da propriedade (art. 153, § 4º, e 182, § 4º, II), localização e uso do imóvel (art. 156, § 1º, II), tratamento diferenciado às microempresas e empresas de pequeno porte, dentre vários outros.

Humberto Ávila (Sistema constitucional tributário, 2010 , p. 95-98), destaca que na atuação extrafiscal devem ser observados os aspectos da adequação, necessidade, proporcionalidade, haja vista, existir um fim concreto estruturador na referida relação jurídica, viabilizando a aplicação do princípio da proporcionalidade, entendido enquanto uma condição normativa de aplicação de normas imediatamente finalísticas, como o são as normas extrafiscais.

Verifica-se que a distribuição da carga tributária dentre os contribuintes não é idêntica nem estanque. A instituição de tributos sobre alguns indivíduos e, por outro lado, a desoneração destes em face de outros através de incentivos fiscais, podem ser utilizados como instrumento de redistribuição da carga tributária, fazendo-se com que os tributos (ou a desoneração deste) funcionem como mecanismos de redistribuição de renda, como se verifica na técnica da progressividade, quando se tributa mais os sujeitos que possuem maior capacidade contributiva, como no caso do imposto de renda, compartilhando-se esta riqueza com aqueles que auferem

menos rendimentos através da prestação de serviços públicos. Evidencia-se, assim, a realização de uma forma de justiça fiscal, gerada por um *trade off* com a eficiência alocativa de recursos (CARVALHO, 2014, p. 254).

Porém, no Brasil, ainda prevalece a tributação sobre o consumo interno e sobre as importações, eminentemente regressiva, restando em segundo plano aquela incidente sobre o patrimônio e a renda, orientação tributária que não encontra consonância junto a um dos principais princípios constitucionais, qual seja, a capacidade contributiva, nem condiz com o estágio de evolução que o país pretende atingir (MARTINS e DUTRA, 2013, p. 56).

A capacidade contributiva pode ser identificada como a igualdade do sacrifício na repartição dos encargos tributários, ou seja, o sacrifício experimentado por cada um dos contribuintes deverá ser o mesmo. A progressividade vem dar respaldo a esta igualdade na tributação através da teoria da utilidade marginal decrescente do rendimento, pautada pela maior relevância às primeiras frações do rendimento frente às últimas, na medida em que a cada porção adicional a utilidade decresce (SANCHES, 2010, p. 32-33).

Considerando tais premissas, pode-se concluir pela regressividade do o sistema tributário nacional, haja vista que se pauta em uma tributação indireta, incidente especialmente sobre o consumo, atingindo os contribuintes com mais baixos rendimentos de forma bem mais gravosa do que aqueles com melhores condições financeiras, e, por outro lado, não promove a compensação através do desenvolvimento de políticas pública efetivas de fornecimento de bens sociais.

Por outro lado, atente-se que a capacidade contributiva é apenas um dos critérios a serem considerados quando da instituição de incentivos fiscais, havendo outros coexistentes e que também atuam a favor da isonomia, os quais são igualmente capazes para fundamentar o tratamento fiscal discriminatório, como p.e. se dá em face da seletividade, de critérios especiais de tributação voltados à manutenção do equilíbrio do mercado (art. 146-A da CRFB/88), da proteção à livre concorrência e à propriedade privada, dentre outros. Desta forma, potencialmente, a norma exoneratória pode estar devidamente justificada ainda que seus efeitos indutores incidam diversamente entre sujeitos com uma mesma capacidade contributiva (SCHOUERI, 2005, p. 291).

Em geral, as finalidades a serem buscadas através de incentivos fiscais são tão amplas quanto as áreas que o sistema fiscal abrange e os efeitos que estes podem alcançar, ou seja, não há uma lista fechada e pré-determinada de objetivos a serem realizados pelas normas de incentivo fiscal.

No entanto, o objeto buscado pela norma de incentivo fiscal deve encontrar fundamento constitucional, conferindo-se a este concretude e densidade normativa. Sendo assim, os incentivos fiscais podem conter qualquer finalidade de esteio constitucional compreendidas entre as competências estatais do ente político concedente, desde que se apresentem como instrumento apto a alcançá-la (CORREIA NETO, 2016, p. 175-177).

Assim, a análise da legitimidade da concessão de benefícios fiscais se volta à verificação das suas finalidades e à pertinência desta em face dos valores incorporados pelo texto constitucional.

Desta forma, entende-se como legítimo o incentivo fiscal que encontre guarida na Constituição, representando instrumento de promoção de finalidades relevantes à coletividade. Consequentemente, não conterà legitimidade o incentivo utilizado para privilegiar pessoas ou situações específicas, os quais podem ser denominados de odiosos, haja vista atentarem contra o princípio da igualdade e os objetivos constitucionais autorizadores da intervenção do Estado sobre a economia.

Paulo de Barros Carvalho (A concessão de isenções, incentivos ou benefícios fiscais no âmbito do ICMS, 2014, p. 43) vislumbra não apenas como possível, mas como efetivamente recomendável o emprego das normas tributárias para a implementação das metas prescritas, repetidas enfaticamente pela CRFB/88, como em seus arts. 3º, III, 150, I, e 170, VIII.

Porém, nem sempre os incentivos fiscais, ainda que bem intencionados, produzem os efeitos desejados, podendo, ao revés, gerar externalidades não planejadas, como p.e. se deu em 2016 com a isenção de IPI em face dos produtos da linha branca, na qual não se verificou factualmente uma redução no preço de venda ao consumidor final, mas, sim, aumento dos lucros das indústrias, finalidade esta não integrante da *mens legis* tributária.

5.2 Instâncias de Controle

Tratados os critérios e fundamentos de controle, mostra-se essencial a abordagem quanto aos agentes fiscalizadores e seus respectivos instrumentos, responsáveis por aplicar e verificar a obediência dos sujeitos controlados aos padrões normativos estabelecidos enquanto parâmetros de validade e de eficácia dos incentivos fiscais.

Não há como se adentrar na análise das instâncias de controle, sem se ressaltar a necessidade de a Administração Pública dar efetiva transparência aos incentivos fiscais por ela concedidos.

O atendimento ao princípio da transparência pode ser alcançado de várias formas, dentre as quais, pode-se citar (a) o desenvolvimento de relatórios de gestão claros e assertivos; (b) a discriminação dos montantes relativos às renúncias tributárias associadas aos programas temáticos, especificados no campo “outras fontes” nas respectivas tabelas do anexo do Plano Plurianual; (c) a realização de normatização do processo de instituição de renúncias tributárias no âmbito do Poder Executivo, vinculando-se os órgãos participantes às suas respectivas responsabilidades de transparência e (d) a divulgação clara e sistemática, em sítios eletrônicos, dos métodos utilizados para cálculo de cada incentivo e dos pressupostos utilizados para o seu enquadramento como gasto tributário, conferindo-se, assim, transparência à metodologia de cálculo das previsões de renúncias tributárias constantes nos respectivos demonstrativos de gastos tributários⁷².

A transparência é pressuposto essencial ao efetivo controle dos incentivos fiscais, pois, através dela é que se conhecerá o objeto a ser fiscalizado, constituindo-se, portanto, dever constitucional inescusável aos gestores públicos.

Apenas com a transparência verdadeiramente acessível, ou seja, a partir da elaboração e plena divulgação de informações através de meios de fácil acesso e de conteúdo útil à tomada de decisão, a sociedade terá condições de conhecer os reais benefícios e respectivos custos gerados pelos incentivos tributários, podendo, assim, conscientemente, optar pela manutenção, revisão ou extinção cada medida desta natureza.

Passa-se, então, a tratar das instâncias de controle dos incentivos fiscais, focando-se na esfera federal, exercido tanto pelo próprio Poder Executivo, através do controle interno,

⁷² Estas orientações foram compreendidas como mais relevantes dentre as várias elencadas no Acórdão TCU nº 1.205/2014 – Plenário. Disponível em: <https://contas.tcu.gov.br/pesquisaJurisprudencia/#/detalhamento/11/%252a/NUMACORDAO%253A1205%2520ANOACORDAO%253A2014/DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/false/1/false>. Acesso em: 09/12/2018.

como pelo Poder Legislativo, incluindo-se o Tribunal de Contas, e Judiciário, através dos quais se opera o controle externo, podendo-se, assim, referir-se a controle administrativo (interno), legislativo e judicial, respectivamente.

Inicialmente, abordar-se-á o controle realizado pela própria Administração em face dos incentivos fiscais instituídos no âmbito do Poder Executivo.

A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da Administração Pública, referente à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receita, está previsto na parte final do art. 70 da CRFB/88⁷³.

O controle interno consiste na fiscalização desenvolvida em seu próprio seio em face dos atos e atividades de seus órgãos e das entidades descentralizadas que lhe estão vinculadas, competindo a cada nível de poder político a estruturação do aparelhamento administrativo próprio, necessário ao estabelecimento de seus mecanismos de controle, e, nada obstante se valerem de recursos materiais e pessoais próprios, devem atuar de forma integrada e interdependente com o controle externo, conforme inciso IV do art. 74 da CRFB/88 (MEDAUAR, 1990, p. 41).

Assim, pode-se observar que o papel mais relevante do controle interno repousa na criação de “[..] condições indispensáveis ao bom exercício do controle externo e, ao mesmo tempo, possibilitar o acompanhamento da execução orçamentária mediante a verificação concomitante do ingresso de receitas e da realização de despesas [...]”, medida que nem sempre é possível de ser realizada pelo controle externo (HARADA, 2011, p. 1262).

São vários os mecanismos de controle interno que podem ser adotados pela Administração como instrumentos de fiscalização da legalidade, legitimidade, economicidade e eficiência na aplicação das renúncias de receitas, podendo-se citar a vinculação de incentivos a órgão gestores, promovendo-se a respectiva regulamentação sobre a gestão dos gastos tributários; implementação de procedimentos fiscalizatórios, como o processo de instituição de renúncias tributárias, acompanhamento de avaliação das renúncias, incluindo o cronograma e a periodicidade das avaliações; canais hábeis de comunicação sobre os incentivos fiscais entre os Ministérios ou Secretarias e os respectivos órgãos gestores, dentre outros.

Sucedo que há de se destacar a chocante constatação de que 44% do total dos gastos tributários integrantes do DGT/2018 se referem a políticas públicas em face das quais não há

⁷³ CRFB/88. Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

definição de órgão gestor responsável pela avaliação dos resultados pretendidos, e, aproximadamente 85% se referem a renúncias tributárias instituídas sem prazo de vigência, conforme tabela abaixo⁷⁴:

TABELA 13 - DGT 2018

Total de gastos tributários	R\$ 284.454.411.511	100%
Total com prazo de vigência indeterminado	R\$ 240.597.144.201	85%
Total sem órgão gestor	R\$ 125.619.758.687	44%
Total sem órgão gestor e com prazo de vigência indeterminado	R\$ 123.307.831.399	43%

Fonte: Tabela constante no Relatório aprovado pelo Acórdão 1.270/2018-TCU/Plenário.

Diante destes dados, verifica-se que do total de gastos tributários em 2018 (correspondentes a cerca R\$ 284 bilhões), (a) R\$ 240 bilhões possuem prazo de vigência indeterminado; (b) R\$ 125 bilhões não possuem órgão gestor; e (c) R\$ 123 bilhões não possuem órgão gestor e nem prazo de vigência definido, concluindo-se, pois, que 98% dos gastos tributários que não possuem órgão gestor, também não têm prazo de vigência determinado, conforme relatório aprovado nos termos do Acórdão 1.270/2018-TCU/Plenário⁷⁵.

Ou seja, o Governo Federal realiza renúncia de receita no altíssimo patamar de R\$ 125 bilhões sob o fundamento de alavancar políticas, sem ter o mínimo de noção quanto a sua repercussão, sem destacar órgão gestor como responsável pelo seu acompanhamento, assim como sem estabelecer prazos de vigência de forma a possibilitar o periódico controle de seus resultados.

⁷⁴ BRASIL. Acórdão 1.270/2018-TCU/Plenário. Disponível em: <https://contas.tcu.gov.br/pesquisaJurisprudencia/#/detalhamento/11/1270/%2520/DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/false/1/false>. Acesso em: 07/12/2018.

⁷⁵ BRASIL. Fiscalização de Orientação Centralizada (FOC) desenvolvida sobre renúncia de receitas federais relacionadas às áreas sociais e de desenvolvimento, apreciada nos termos do Acórdão 1.270/2018-TCU/Plenário. Disponível em: <https://contas.tcu.gov.br/pesquisaJurisprudencia/#/detalhamento/11/1270/%2520/DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/false/1/false>. Acesso em: 07/12/2018.

Ademais, outras falhas de transparência e controle interno do Poder Executivo Federal dos incentivos fiscais foram apontadas no Acórdão 1.205/2014-TCU-Plenário⁷⁶, Ministro-Relator Raimundo Carreiro, podendo-se apontar algumas, que se entende mais graves, quais sejam:

- (i) ausência de uma conceituação legal sobre benefícios tributários;
- (ii) instituição de renúncias tributárias por meio de instrumentos diversos de lei em sentido formal e que também não tratam da matéria de forma exclusiva;
- (iii) falhas na transparência sobre as renúncias tributárias no Plano Plurianual;
- (iv) ausência de normatização do processo de instituição de renúncias tributárias;
- (v) ausência de acompanhamento e de avaliação das renúncias;
- (vi) ausência de prazo de vigência na maioria dos benefícios tributários em vigor, o que impede a revisão periódica desses benefícios; e
- (vii) deficiências de comunicação sobre os benefícios tributários entre Receitas Federal e órgãos gestores; e ausência de regulamentação sobre a gestão dos gastos tributários.

No contra fluxo da realidade verificada, foi instituído o Comitê de Monitoramento e Avaliação dos Subsídios da União - CMAS, por meio do Decreto 9.588/2018⁷⁷, recentemente publicado, em 28 de novembro de 2018, com a finalidade de monitorar e avaliar de forma contínua o conjunto de benefícios de natureza tributária, financeira e creditícia previsto no § 6º do art. 165 da Constituição.

Este novo órgão federal de natureza consultiva tem como finalidade monitorar e avaliar, de forma contínua, as políticas públicas financiadas através de subsídios diretos ou incentivos fiscais da União, especialmente no que tange aos seus impactos fiscais e econômicos, de forma a orientar a ação estatal para a geração de valor à sociedade, em consonância com as boas práticas de governança pública.

Ressalta-se que este decreto, além de instituir o monitoramento e avaliação contínuos em face dos incentivos fiscais federais, que representam investimentos indiretos do Estado nos mais variados setores, apresenta em seu Anexo I os benefícios vigentes, indicando os respectivos órgãos gestores e corresponsáveis pelas políticas públicas financiadas por benefícios de natureza tributária.

Assim, ao menos se inicia a instituição de avaliação e controle com caráter continuado em face das políticas públicas financiadas por meio de incentivos fiscais, ficando-se na esperança de se ir além da mera previsão normativa, de uma promessa vazia, para se implantar

⁷⁶ Existem várias outras falhas de transparência e controle elencadas no Acórdão TCU nº 1.205/2014 – Plenário. Disponível em: <https://contas.tcu.gov.br/pesquisaJurisprudencia/#/detalhamento/11/%252a/NUMACORDAO%253A1205%2520ANOACORDAO%253A2014/DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOIN%2520desc/false/1/false> . Acesso em: 09/12/2018.

⁷⁷ BRASIL. Site Planalto. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/D9588.htm. Acesso em: 07/12/2018.

uma cultura de controle e transparência em face dos gastos tributários, orientando-se a atuação estatal através das boas práticas de governança pública, favorecendo-se o ajuste fiscal e a redistribuição do ônus tributário conforme os preceitos da capacidade contributiva.

Neste ponto, passa-se a abordar a atuação do controle externo realizado em face dos incentivos fiscais.

O Poder Legislativo, representado pelo Congresso Nacional no âmbito federal, é responsável por desenvolver o controle externo em face dos atos do Poder Executivo, contando com o auxílio do Tribunal de Contas da União, nos termos dos arts. 49, X, 70 e 71, da CRF/88.

Este controle externo envolve a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas.

Assim, haja vista que o incentivos fiscais consistem em uma perda voluntária de receitas públicas, representando gastos tributários, a sua concessão há de encontrar respaldo em finalidades constitucionais, como já desenvolvido anteriormente, sob pena de os próprios fundamentos da intervenção sobre a ordem econômica serem ofendidos (ASSUNÇÃO, 2011, p. 108).

Perceba-se que o Poder Legislativo tem papel relevante no que tange aos incentivos fiscais, desde sua constituição, haja vista que, ainda que dependam de ato administrativo específico para serem concretizados, exigem uma anterior previsão legal que os institua, conforme o disposto no § 6º do art. 150 da CRFB/88. A atuação do Legislativo ainda permanece em face da fiscalização na execução das leis de incentivo e dos impactos orçamentários por eles implicados.

No que tange à iniciativa legislativa para os projetos de lei que instituem incentivos fiscais, a sua competência não é exclusiva do Chefe do Executivo, apesar de ser este a habitualmente deflagrá-los. Assim, a iniciativa legislativa nessa matéria pode ser exercida por membro da Casa Legislativa, não havendo de se falar em matéria sujeita à competência privativa, conforme se extrai dos art. 61, *caput* e § 1º, da CRFB/88.

Perceba-se, assim, que o art. 61, § 1º, II, *b*, não admite interpretação ampliativa, tendo sua aplicação restrita apenas e tão somente aos Territórios. Outrossim, também não incide o art. 165 da Constituição Federal, tendo em vista que a restrição privativa do Chefe do Executivo nele determinada restringe-se às leis orçamentárias (plano plurianual, lei de diretrizes orçamentárias e lei orçamentária anual), não se estendendo aos diplomas que aumentem ou reduzam tributos, ou ainda que gerem renúncia fiscal, nada obstante verifique-se impacto

orçamentário causado pela concessão de incentivos fiscais. Desta forma, verificando-se que inexistia na CRFB/88 reserva de iniciativa de leis de natureza tributária, inclusive renúncia fiscal, conclui-se que a iniciativa legislativa em face de incentivos fiscais, ainda que promovam efetivos gastos tributários, se submete à cláusula geral de iniciativa comum ou concorrente referente à matéria tributária, ou seja, iniciativa geral do Chefe do Executivo ou de qualquer membro do respectivo Poder Legislativo (CONTI, 2011, p. 304-305).

Ademais, o STF também já se encontra pacificada quanto a esta matéria, tendo assentado, em outubro de 2013, a tese do Tema 628, em sede de Repercussão Geral⁷⁸ nos seguintes termos: “Inexiste, na Constituição Federal de 1988, reserva de iniciativa para leis de natureza tributária, inclusive para as que concedem renúncia fiscal.”

Porém, nada obstante a possibilidade de se instituir incentivos fiscais através de leis de iniciativa parlamentar, a praxe revela a predominância de iniciativa do Poder Executivo nesta matéria, especialmente em decorrência dos projetos que alcançam a efetiva aprovação, podendo-se reconhecer tal fato em razão de três causas: a primeira, o Executivo detém grande influência no processo legislativo em face das edições de medida provisória, interferindo na agenda parlamentar; a segunda, consiste na tendência de os parlamentares rejeitarem, os projetos de sua própria iniciativa, haja vista a interpretação distorcida da alínea *b* do § 1º do art. 61 da CRFB/88; e, por fim, a terceira, a complexa regulamentação realizada pelo art. 14 da LRF quanto à proposição de projetos de leis desta espécie, ao determinar a apresentação de medidas compensatórias, na parte dispositiva do projeto de lei, da estimativa do impacto financeiro-orçamentário e a demonstração do art. 14, I, da LRF, as quais devem integrar a justificativa do respectivo projeto (CORREIA NETO, 2016, p. 244-245).

Desta forma, verifica-se que a iniciativa legislativa em sede de incentivos fiscais fica substancialmente concentrada no Poder Executivo, o que, porém, não se condena, pois, tal matéria, nada obstante a inexistência de dispositivo constitucional que o confira enquanto competência exclusiva, mostra-se compatível e adequada à iniciativa do Poder Executivo, especialmente em razão dos impactos orçamentários que habitualmente lhe acompanham, haja vista que a própria Constituição Federal atribuiu ao Chefe do Poder Executivo a exclusividade de iniciativa das leis orçamentárias, no intuito de conferir “unidade e coerência à formulação

⁷⁸ BRASIL. Site STF. Acórdão paradigma da Repercussão Geral ARE 743480/2013. Tema nº 682 STF. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ARE%24%2ESCLA%2E+E+743480%2ENUM%2E%29+OU+%28ARE%2EPRCR%2E+ADJ2+743480%2EPRCR%2E%29&base=baseRepercussao&url=http://tinyurl.com/crvarco>. Acesso em: 10/12/2018.

de políticas governamentais no campo do planejamento financeiro e da programação orçamentária, sem prejuízo de ulterior deliberação parlamentar” (CONTI, 2011, p. 305).

No que tange ao processo legislativo, não se irá realizar uma análise detalhada, focando-se apenas nos pontos considerados mais relevante ao tema, centralizando-se no âmbito federal.

O processo legislativo dos projetos de leis que veiculam incentivos fiscais, haja vista serem de iniciativa concorrente, podem ser deflagrados em quaisquer das Casas Legislativas no âmbito federal. Ademais, serão analisadas por ambas as Casas, por muitas vezes, sendo submetidos à deliberação conclusiva das Comissões, não sendo levados a plenário (CORREIA NETO, 2016, p. 246).

Perceba-se, porém, que não são objeto de análise pela Comissão Mista permanente de Deputados e Senadores, prevista no art. 166, § 1º, da CRFB/88, haja vista sua competência repousar sobre projetos de leis orçamentárias, espécie à qual não se enquadram os incentivos fiscais, ainda que repercutam enquanto gastos tributários.

Na Câmara dos Deputados, o projeto de lei de incentivos fiscais passa por três Comissões, quais sejam, pela Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania (CCJ), voltada à análise dos aspectos constitucional, legal, jurídico, regimental e de técnica legislativa de projetos, emendas ou substitutivos sujeitos à apreciação da Câmara ou de suas Comissões; pela Comissão de Finanças e Tributação, à qual se submetem os aspectos financeiros e orçamentários públicos de quaisquer proposições que importem diminuição da receita, observando-se tanto o mérito como a compatibilidade e adequação com o plano plurianual, a lei de diretrizes orçamentárias e o orçamento anual, ainda se submetendo à Comissão específica da pasta em face da qual se concede o incentivo, como p.e. Educação, Desenvolvimento Regional, conforme o Regimento Interno⁷⁹.

Desta forma, independentemente do Poder que inicie o processo legislativo, os projetos de leis que promovam renúncias fiscais deverão demonstrar previamente sua compatibilidade orçamentário-financeira e sua adequação ao equilíbrio fiscal, conforme art. 14 da LRF, juízo este despidido de discricionariedade, distinguindo-se, assim, da análise meritória, a qual se pauta nas noções de conveniência e oportunidade da respectiva proposta legislativa. Desta sorte, a compatibilidade orçamentário-financeira e a adequação ao equilíbrio fiscal voltam-se exclusivamente aos aspectos orçamentários e financeiros veiculados pela futura

⁷⁹ BRASIL. Site Câmara dos Deputados. Regimento Interno Câmara dos Deputados. Resolução nº 17/1989 da Câmara dos Deputados. Disponível em: http://www.camara.gov.br/internet/legislacao/regimento_interno/RIpdf/RegInterno.pdf. Acesso em: 10/12/2018.

norma, de acordo com os termos dos incisos II e I do § 1º do art. 16 da LRF⁸⁰. Registre-se que esta análise objetiva foi inaugurada pelo Regimento Interno da Câmara dos Deputados (RICD), veiculado através da Resolução nº 17, de 1989 (HELENA, 2009, p. 124-136).

Por sua vez, apesar das tentativas frustradas, o Senado Federal não possui previsão normativa específica quanto à análise da compatibilidade e adequação fiscal-orçamentária em face dos projetos de leis que versam sobre incentivos fiscais, além de não haver obrigatoriedade na submissão de todas as proposições à Comissão de Constitucionalidade, Justiça e Cidadania (CCJ), podendo ser realizado o controle prévio de constitucionalidade por qualquer uma das suas Comissões, às quais é facultada a consulta à CCJ, conforme o Regimento Interno do Senado (Resolução do Senado Federal nº 93/1970)⁸¹.

No Senado, as pospostas de lei são encaminhadas à respectiva Comissão competente conforme o mérito da medida exoneratória em questão, habitualmente sendo encaminhada à Comissão de Assuntos Econômicos (CAE), a qual, apesar de realizar análise voltada ao aspecto econômico e financeiro de qualquer matéria que lhe seja submetida, conforme o art. 99 do Regimento Interno da Casa Legislativa, não procede com uma avaliação idêntica àquela desenvolvida pela Comissão de Finanças e Tributação na Câmara dos Deputados, haja vista a ausência de disposição regimental específica quanto aos critérios objetivos de adequação e compatibilidade orçamentárias.

Ressalta-se, por fim, a possibilidade de o Poder Executivo vetar o projeto de lei diante da incompatibilidade ou inadequação financeiro-orçamentária das renúncias fiscais nele veiculadas, com base no interesse público, conforme previsto no art. 66, § 1º, da CRFB/88.

Diante da habitualidade de instituição de incentivos fiscais através de medidas provisórias, reputa-se relevante o apontamento de algumas das principais nuances este instrumento legislativo.

Após a sua publicação, a MP é enviada ao Congresso Nacional, iniciando-se, assim, seu processo legislativo com votação na Câmara dos Deputados, conforme disposto no art. 62

⁸⁰ Art. 16, § 1º Para os fins desta Lei Complementar, considera-se:

I - adequada com a lei orçamentária anual, a despesa objeto de dotação específica e suficiente, ou que esteja abrangida por crédito genérico, de forma que somadas todas as despesas da mesma espécie, realizadas e a realizar, previstas no programa de trabalho, não sejam ultrapassados os limites estabelecidos para o exercício;

II - compatível com o plano plurianual e a lei de diretrizes orçamentárias, a despesa que se conforme com as diretrizes, objetivos, prioridades e metas previstos nesses instrumentos e não infrinja qualquer de suas disposições.

⁸¹ Art. 101. À Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania compete:

I - opinar sobre a constitucionalidade, juridicidade e regimentalidade das matérias que lhe forem submetidas por deliberação do Plenário, por despacho da Presidência, por consulta de qualquer comissão, ou quando em virtude desses aspectos houver recurso de decisão terminativa de comissão para o Plenário;

da CRFB/88. Deve-se observar que o § 9º do referido dispositivo legal imputa o exame das medidas provisórias e a de emissão de parecer em face delas à Comissão Mista de Deputados e Senadores, antes de sua apreciação pelo plenário de cada uma das Casas do Congresso Nacional, competindo, ainda, à Comissão Mista a verificação da adequação e compatibilidade financeiro-orçamentária da medida provisória, conforme o art. 5º, §1º, da Resolução nº 01/2002 do Congresso Nacional⁸².

A imprescindibilidade da análise realizada pela Comissão Mista foi objeto de análise pelo STF, no bojo da ADI nº 4.029/DF⁸³, oportunidade na qual a Corte Suprema, com fundamento no § 9º do art. 62 da CRFB/88, declarou, incidentalmente, a inconstitucionalidade do artigo 5º, *caput*, e dos parágrafos 1º e 2º e *caput* do artigo 6º, ambos da Resolução nº 01/2002 do Congresso Nacional, modulando seus efeitos para dar eficácia *ex nunc* à decisão de inconstitucionalidade a partir de 08/03/2012, para preservar a validade e a eficácia de todas as Medidas Provisórias que não foram objeto de análise da Comissão Mista até a referida data.

Em face desta decisão, foi alterada a prática legislativa que vinha sendo adotada em face das MP's, quando se substituía o parecer da Comissão Mista pela apresentação de relatório lavrado pelo relator do processo legislativo em questão diretamente ao Plenário da Câmara dos Deputados e Senado, realizando-se, assim, uma análise conjunta dos aspectos orçamentários com a discussão quanto à constitucionalidade e ao próprio mérito da MP, o que ensejava deficiência na análise quanto à compatibilidade orçamentária e financeira das medidas provisórias. Assim, a partir de 08/03/2012, com a produção dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade pelo STF, qualquer lei advinda de conversão de MP sem a observância da referida formalidade, passou a ser reconhecida como em desacordo com os preceitos constitucionais (CORREIA NETO, 2016, p. 251).

Ademais, há de se pontuar que ainda compete ao Senado Federal avaliar periodicamente a funcionalidade do Sistema Tributário Nacional, em sua estrutura e seus componentes, e o desempenho das administrações tributárias da União, dos Estados e do Distrito Federal e dos Municípios, conforme disposto no art. 52, XV, da CRFB/88.

⁸² Art. 5º. § 1º O exame de compatibilidade e adequação orçamentária e financeira das Medidas Provisórias abrange a análise da repercussão sobre a receita ou a despesa pública da União e da implicação quanto ao atendimento das normas orçamentárias e financeiras vigentes, em especial a conformidade com a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, a lei do plano plurianual, a lei de diretrizes orçamentárias e a lei orçamentária da União.

⁸³ ADI 4029 / AM ajuizada em face da Lei Federal Nº 11.516/07, que resultou da conversão da MP nº 336/2007, referente à criação do Instituto Chico Mendes de Conservação da Biodiversidade. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%284029%2E%2E+OU+4029%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/z3bmz9q>. Acesso em: 10.11.2018.

Tratados aspectos pertinentes ao processo legislativo, passa-se a abordar ponto de extrema relevância: o controle externo realizado através do auxílio do Tribunal de Contas (TC), nos termos dos art. 70 e 71 da CRFB/88.

Neste trabalho foram inúmeras as referências a Relatórios e Acórdãos emitidos por este órgão de controle. A atuação do TC é de extrema relevância ao mapeamento e fiscalização dos incentivos fiscais.

Desta forma, o Tribunal de Contas desenvolve tanto competências judicantes como consultivas ao exercer suas atribuições, dentre as quais encontra-se a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas (art. 70 da Constituição).

No âmbito federal, o Regimento Interno do TCU⁸⁴ inclui ainda mais dois critérios de controle de fiscalização não previstos no texto constitucional, quais sejam, eficiência e eficácia, reforçando ainda mais o espectro de fiscalização do referido órgão de controle. Ademais, ainda determina, conforme o § 1º de seu art. 257, que constitui objetivo de sua fiscalização o real benefício socioeconômico dessas renúncias, trazendo-se à lume a noção de finanças funcionais e a relevância do controle dos efeitos materiais dos incentivos fiscais para verificação de sua legitimidade constitucional.

No que tange ao controle dos incentivos fiscais, pode-se identificar, de forma sucinta, duas vertentes na atuação do TC, quais sejam: (a) julgamento e apreciação das contas dos responsáveis pela renúncias fiscais e (b) fiscalização e acompanhamento do respeito aos critérios constitucionais, legais e infralegais pertinentes à matéria, como p.e. regulamentos, atos administrativos, além das leis em geral, incluindo-se as orçamentárias, da própria Constituição (CORREIA NETO, 2016, p. 256).

A primeira função, judicante, encontra-se delineada no art. 188 e ss do Regimento Interno do TCU, determinando-se que julgamento do Tribunal se dará sob forma de tomada ou prestação de contas, que poderão ser ordinárias, extraordinárias ou especiais.

No que se refere especificamente a incentivos fiscais, o art. 191 determina que as contas dos órgãos supervisores, bancos operadores e fundos que tenham atribuição administrativa de conceder, gerenciar ou utilizar os recursos decorrentes de renúncias fiscais deverão ser acompanhadas de demonstrativos que expressem as situações dos projetos e das

⁸⁴ BRASIL. Site TCU. Resolução- TCU nº 246, de 30 de novembro de 2011. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/normativos/regimentos-internos/>. Acesso em: 11/12/2018.

instituições beneficiadas por renúncia de receitas, bem como do impacto socioeconômico de suas atividades, realizando-se a respectiva fiscalização, preferentemente, mediante auditorias, inspeções ou acompanhamentos dos referidos fundos (art. 257, *caput* e § 1º, Regimento Interno - TCU).

Perceba-se que os dispositivos regulamentares supracitados se voltam especialmente ao julgamento das contas em face de incentivos fiscais que apenas se aperfeiçoam através de ato administrativo ou por intermédio de fundos ou órgãos públicos, através do qual se reconhece o direito à sua fruição, podendo-se citar a título de exemplo a Lei Rouanet⁸⁵.

Reconhece-se no Tribunal de Contas um importante órgão de controle, capaz de promover efetivas mudanças através do controle orçamentário e das renúncias fiscais. Dentre os mais relevantes frutos oriundos de sua fiscalização e controle tem-se a alteração da formulação do Demonstrativo de Gastos Tributários (DGT), que foi substancialmente modificada em 2003 em face da auditoria realizada em face do Demonstrativo de Benefícios Tributários de 1995 da Receita Federal do Brasil (RFB), através do Processo TC nº 022.902/94-5⁸⁶. Neste procedimento de auditoria, foram verificadas várias falhas no demonstrativo de gastos tributários federais, como a total ausência de informações quanto a alguns incentivos relativos ao IR, ITR, IOF e contribuições sociais, além de se constatar a presença de informação não condizentes propriamente com incentivos fiscais, como imunidades tributárias.

Diante da determinação à RFB quanto aos vários ajustes necessários à adequação do Demonstrativo aos termos art. 165, §6º, da CRFB/88, a Receita Federal implementou modificações metodológicas que findaram por alterar profundamente sua conformação em 2003 (CORREIA NETO, 2016, p. 258-259).

Por fim, a última instância a ser tratada neste trabalho é o controle exercido pelo Poder judiciário em face dos incentivos fiscais.

A função jurisdicional é essencial à manutenção do Estado de Direito, não sendo admissível que a extrafiscalidade, enquanto norma tributária, ficasse à margem deste controle imparcial, em atenção ao regime jurídico-tributário prescrito. Assim, as normas que veiculam medidas desta natureza também se sujeitam à análise e controle do Poder Judiciário.

⁸⁵ BRASIL. Site Planalto. Lei nº 8.313/91 (Restabelece princípios da Lei nº 7.505, de 2 de julho de 1986, institui o Programa Nacional de Apoio à Cultura (Pronac) e dá outras providências). Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8313cons.htm. Acesso em: 14/12/2018.

⁸⁶ Processo TC nº 022.902/94-5, Acórdão nº 674/98. Disponível em: <https://contas.tcu.gov.br/pesquisaJurisprudencia/#/detalhamento/11/%252a/NUMACORDAO%253A674%2520ANOACORDAO%253A1998/DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/false/1/false>. Acesso em: 14/12/2018.

O Judiciário desempenha importante função na manutenção do Pacto Federativo, com relevância reconhecida desde os “*Federalist Papers*” (“Artigos Federalistas”), elaborados por Alexander Hamilton, John Jay e James Madison, responsáveis por traçar a estrutura político-jurídico da Constituição Americana de 1787, marco do surgimento do modelo de Estado Federal. Nestes, já é possível identificar a atuação do Judiciário enquanto guardião da Constituição, inclusive no que toca à distribuição de poderes entre os entes federativos, como se extrai do *Federalist Papers* nº 80, referente aos poderes do Judiciário⁸⁷ (HAMILTON, JAY e MADISON, 1788).

Atente-se, porém, que, em respeito à tripartição dos Poderes, tal controle é limitado, devendo se pautar em critérios estritamente jurídicos, regras e princípios, afastando-se, pois, o subjetivismo deste, ainda que eventualmente fundado em questões de justiça (BOMFIM, 2015, p. 317).

Ademais, não é dado ao julgador desenvolver juízo de escolhas políticas, alterando a política fiscal determinada pela Administração, devendo, pois, sua atuação se realizar sem o uso de critérios extrajurídicos, os quais não integram seu ambiente de controle.

A decisão judicial deve se manter restrita ao campo da neutralidade política, inclusive, quando da definição do alcance da cláusula pétrea que protege a federação, pautada em fundamentos suscetíveis de serem, ao menos potencialmente, aceitos pelas diversas correntes ideológicas, haja vista que devem estar respaldados em valores fundamentais da ordem constitucional da CRFB/88 (OLIVEIRA, 2014, p. 65).

Nessa toada, o controle judicial pode ser seccionado em três tipos de demandas, quais sejam, (a) aquelas que tutelam interesse privado de contribuintes; (b) as que visam proteger o patrimônio público e coletivo; e (c) as voltadas à resguardar a ordem constitucional (CORREIA NETO, 2016, p. 262-263).

Dessa sorte, detendo-se à abordagem realizada neste trabalho, tratar-se-á das duas últimas modalidades acima citadas, não se adentrando no controle judicial realizado nas demandas que tem como objeto a defesa de interesses privados dos contribuintes.

As ações judiciais que dizem respeito ao patrimônio público e coletivo são compreendidas como aquelas no bojo das quais se analisa a dimensão coletiva do tributo e da

⁸⁷ *Federalist Papers* nº. 80. The Powers of the Judiciary. [...] The power of determining causes between two States, between one State and the citizens of another, and Whatever practices may have a tendency to disturb the harmony between the States, are proper objects of federal superintendence and control. It may be esteemed the basis of the Union, that "the citizens of each State shall be entitled to all the privileges and immunities of citizens of the several States." [...]

proteção da receita e do patrimônio públicos, não tratando, pois, da relação específica Fisco-contribuinte, a qual, predominantemente, é objeto de ações exacionais e antiexacionais. Dentre estas ações, pode-se enumerar algumas: a ação popular (Lei nº 4.717/65), ação civil pública (Lei nº 7.347/85) e a ação de improbidade administrativa (Lei nº 8.429/92) (CORREIA NETO, 2016, p. 264).

A ação popular é cabível no caso de concessão irregular de incentivos fiscais haja vista que provoca lesão ao patrimônio público, previsto no art. 1º, §1º, da Lei nº 4.717/65, configurando, pois, o binômio ilegalidade-lesividade diante das receitas públicas, de forma a autorizar o ajuizamento desta ação.

A ação popular é medida judicial que pode ser deflagrada por provocação de qualquer cidadão, adequada à anulação dos atos lesivos ao patrimônio público quando verificados vícios de (1) incompetência, caracterizada quando o ato não se incluir nas atribuições legais do agente que o praticou, (2) forma, configurado na omissão ou na observância incompleta ou irregular de formalidades indispensáveis à existência ou seriedade do ato, (3) ilegalidade do objeto, verificada quando o resultado do ato importa em violação de lei, regulamento ou outro ato normativo; (4) inexistência dos motivos, identificada quando a matéria de fato ou de direito, em que se fundamenta o ato, é materialmente inexistente ou juridicamente inadequada ao resultado obtido; e, por fim, (5) desvio de finalidade, praticado quando o agente realiza o ato visando a fim diverso daquele previsto, explícita ou implicitamente, na regra de competência, conforme art. 2º, *caput* e parágrafo único, da Lei da Ação Popular.

Por sua vez, a ação civil pública (ACP), voltada à proteção do patrimônio público e tutela dos interesses transindividuais (difusos, coletivos e individuais homogêneos), pode ser utilizada como instrumento de controle de incentivos fiscais ao passo em que, além do patrimônio público, interesses transindividuais são suscetíveis de sofrer lesão por conta de irregularidades na exoneração fiscal concedida, como se dá quanto ao meio ambiente e livre concorrência, p.e.

Ademais, percebe-se que o próprio patrimônio público, entendido enquanto conjunto econômico de bens e valores da Fazenda Pública, é matéria passível de ser tratada em sede de ação civil pública, tanto em razão de previsão constitucional expressa, no art. 129, III, da CRFB/88, na qual se atribui ao Ministério Público tal competência, como em face do art. 1º, VIII, da Lei nº 7.347/85, inserido recentemente⁸⁸ (2014), quando o patrimônio público e social

⁸⁸ Alteração promovida pela Lei nº 13.004/2014, que inseriu o inciso VIII no art. 1º da Lei nº 7.347/85.

passou a integrar expressamente o rol das ações de responsabilidade por danos morais e patrimoniais guiadas pela Lei da Ação Civil Pública.

A instauração desta espécie de ação judicial pode ser promovida pelo Ministério Público, Defensoria Pública, pelos próprios entes federativos (União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios), empresa pública, fundação ou sociedade de economia mista ou associação, quanto a esta, desde que atendidas as exigências legais específicas, conforme o art. 5º da Lei nº 7. 347/85.

Perceba-se, porém, que, como bem alertado por Celso de Barros Correia Neto (O avesso do tributo: incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro, 2016, p. 270), o objeto das ações coletivas referidas (ação popular e ACP) deve ser apenas alguns dos efeitos concretos emanados da lei de incentivos fiscais, não devendo-se buscar através destas demandas judiciais uma inclusão geral dos seus efeitos, atuais e futuros, sob pena de serem convertidas tais ações coletivas em sucedâneos da ação direta de inconstitucionalidade, haja vista que suas sentenças também produzem efeitos *erga omnes*.

Apesar de o parágrafo único do art. 1º da Lei nº 7. 347/85 vedar a veiculação de pretensões que envolvam tributos, contribuições previdenciárias, o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS ou outros fundos de natureza institucional cujos beneficiários podem ser individualmente determinados, não representa óbice à propositura de ação civil pública em face de incentivos fiscais desde que sob o enfoque (não individualizado) de proteção ao erário e quanto à higidez do processo de arrecadação tributária enquanto valor transindividual, interpretação em consonância com o entendimento do STF, conforme esposado em sede de repercussão geral no RE nº 576/155/DF ⁸⁹.

Por fim, no que tange à ação de improbidade administrativa, esta também pode ser manejada enquanto mecanismo de controle de incentivos, caso a sua concessão constitua ato de improbidade por parte do agente público que o tenha praticado, penalizando-se nos termos da Lei nº 8.429/92, tanto este agente quanto os beneficiados do ato ímprobo.

A Lei de Improbidade prevê expressamente no art. 10, VII, que constitui ato de improbidade administrativa a concessão de benefício administrativo ou fiscal sem a observância

⁸⁹ O STF em sede de repercussão geral (RE 576155 RG, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, julgado em 03/04/2008, DJe-142 DIVULG 31-07-2008 PUBLIC 01-08-2008 EMENT VOL-02326-09 PP-01832) alterou o entendimento do STJ quanto ao cabimento da ação civil pública em razão de irregularidades em incentivos fiscais, superando a posição de que [...] *ainda que não ostente tipicidade estrita tributária, mas que envolva "pretensão tributária", consoante dicção legal, torna interdita a legitimatio ad causam do Ministério Público*. [...] (REsp 691.574/DF, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 09/03/2006, DJ 17/04/2006, p. 172).

das formalidades legais ou regulamentares aplicáveis à espécie. O prejuízo ao erário será proporcional à perda de arrecadação indevidamente ocorrida, montante que refletirá na fixação das penas de ressarcimento ao erário e multa civil, previstas no art. 12 da Lei nº 8.429/92.

A discussão referente aos incentivos fiscais ainda pode ser objeto de ação de controle de constitucionalidade, em prol da proteção da ordem constitucional, em especial, à cláusula pétrea do pacto federativo (art. 60, § 4º, I, da CRFB/88).

Na maior parte das federações, o Judiciário, em especial os Tribunais Superiores, atua enquanto a mais alta instância jurídica na resolução de questões constitucionais e divisão dos poderes.

O poder que o STF tem a oportunidade de tutelar o pacto federativo na análise da constitucionalidade das emendas e das leis sob o parâmetro do art. 60, § 4º, I, CRFB/88, mantendo-o presente e respeitado na agenda política das instâncias democráticas, de forma que as soluções sejam estabelecidas de maneira harmônica com ordem constitucional inaugurada em 1988 (OLIVEIRA, 2014, p. 81-82).

Comparando a atuação das Cortes Supremas do Brasil e dos Estados Unidos relativa à tendência centralizadora, Vanessa Elias de Oliveira (Poder Judiciário: árbitro dos conflitos constitucionais entre Estados e União, 2009, p. 248) realizou estudo empírico quanto às ADI's envolvendo estados e a União, durante o período de 1988 a 2002, indicando a existência de tendência judicial centralizadora diante sistema federativo brasileiro, especialmente em matéria de regulação econômica do setor público, elaboração de diretrizes de políticas sociais e política tributária, verificando, um menor número de ações represadas (sem julgamento) e maior procedência em face daquelas titularizadas pela União, o que tornaria os estados reiterados perdedores “no jogo do cabo de guerra federativo”.

Nada obstante, deve-se ressaltar que em importante decisão o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade de todo o artigo 2º da Lei Complementar 62/89, que define os critérios de rateio do Fundo de Participação dos Estados e do DF (FPE), limitando os efeitos do referido dispositivo até 31 de dezembro de 2012, momento a partir do qual deveria entrar em vigor uma nova norma sobre o mesmo assunto.

Porém, diante da grande repercussão na classe política quanto à definição dos novos critérios de rateio do FPE, a Lei Complementar nº 143/2013, referente à matéria, apenas foi publicada em julho de 2013⁹⁰.

⁹⁰ A decisão do Supremo foi provocada por quatro Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADI) ajuizadas pelo Rio Grande do Sul (ADI 875), Mato Grosso e Goiás (ADI 1987), Mato Grosso (ADI 3243) e Mato Grosso do Sul (ADI 2727). O fundamento das ações é o de que a lei complementar, na época da edição, teve por base o contexto

Como se sabe, no direito brasileiro o controle judicial pode ocorrer de forma difusa ou concentrada, ou seja, tanto os juízes e tribunais podem conhecer incidentalmente eventual inconstitucionalidade em face das leis de incentivos fiscais, como diretamente o próprio STF, através do controle de constitucionalidade, concreto ou abstrato das normas.

Neste momento, voltar-se-á o foco ao controle judicial exercido no âmbito do STF.

Enquanto guardião da Constituição, o Supremo Tribunal Federal habitualmente trata da análise das leis de incentivo, podendo-se verificar cinco aspectos recorrentes sobre a matéria na Corte Suprema: (1) a iniciativa legislativa concorrente; (2) a exigência de lei específica; (3) a impossibilidade de o Tribunal atuar como legislador positivo para realizar extensão do alcance dos benefícios fiscais, baseado no princípio da isonomia; (4) a necessidade de celebração de convênio entre os Estados-membros e do Distrito Federal para concessão de incentivos de ICMS e (5) o impacto dos incentivos na parcela do produto da arrecadação tributária partilhada com outros entes federados.

Conforme julgados realizados desde a década de 90, o STF não adentra no mérito de medidas extrafiscais, sob o fundamento de se tratarem de atos discricionários do Poder Público, não sujeitos ao seu controle, deixando escapar do seu conhecimento e julgamento o conteúdo material das leis de incentivos fiscais⁹¹ (ASSUNÇÃO, 2011, p. 111-112).

Percebe-se que a Corte Suprema, em geral, limita-se a tratar de vícios formais, como de iniciativa de lei, exigência de lei específica sobre a matéria e, quanto ao ICMS, a exigência de celebração de convênio. O principal, talvez único, caso em que se adentrou ao mérito normativo, versava sobre a questão de isonomia, porém, exatamente nestes, o STF se manifestou no sentido de ser indevida a ampliação da regra para atingir sujeitos não beneficiados originariamente pela norma, ainda que sob o parâmetro do princípio da igualdade⁹².

socioeconômico do Brasil daquele tempo, que não é necessariamente o mesmo hoje. Além disso, os coeficientes teriam sido estabelecidos de maneira arbitrária por acordos políticos costurados à época. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=120714&caixaBusca=N>. Acesso em: 12/12/2018.

⁹¹ RE 149659 / SP - SÃO PAULO, Relator(a): Min. Paulo Brossard, Julgamento: 04/10/1994, Órgão Julgador: Segunda Turma, DJ 31-03-1995. No julgamento deste RE, a Corte se posicionou no sentido de que não seria possível o controle de mérito da norma de isenção, haja vista que *a isenção fiscal decorre do implemento da política fiscal e econômica, pelo Estado, tendo em vista o interesse social. É ato discricionário que escapa ao controle do Poder Judiciário e envolve juízo de conveniência e oportunidade do Poder Executivo*. Neste mesmo sentido, cita-se o AI nº 137.380, Tel. Min. Paulo Brossard, Julgamento: 24/05/1994, Órgão Julgador: Segunda Turma, DJ 12-05-1995

⁹² Precedente STF: [...] “A extensão dos benefícios isencionais, por via jurisdicional, encontra limitação absoluta no dogma da separação de poderes. Os magistrados e Tribunais, que não dispõem de função legislativa - considerado o princípio da divisão funcional do poder -, não podem conceder, ainda que sob fundamento de isonomia, isenção tributária em favor daqueles a quem o legislador, com apoio em critérios impessoais, racionais

Nada obstante haver marcante discricionariedade política na instituição dos instrumentos legislativos de incentivos fiscais, o controle judicial quanto ao aspecto material destas normas não está inviabilizado.

O poder do Estado de desonerar não é ilimitado, tendo como parâmetros os princípios e valores contidos na Constituição. Desta forma, a aplicação das leis que veiculam incentivos fiscais deve ser compatível e coerente com os objetivos nela traçados, notadamente ao atendimento do interesse público e à promoção do desenvolvimento econômico (ASSUNÇÃO, 2011, p. 120-121).

Desta forma, é plenamente viável o controle de resultado da norma de incentivo fiscal, voltado à verificação da adequação entre seu objetivo e os preceitos constitucionais, da aptidão do padrão de conduta escolhido pelo legislador para a consecução do fim normativamente especificado, além da proporcionalidade, relacionada à não excessividade da renúncia fiscal frente o propósito indicado pela norma (CORREIA NETO, 2016, p. 280).

Perceba-se que o princípio da proporcionalidade pode ser utilizado enquanto critério da avaliação judicial de incentivos fiscais, haja vista que seus elementos estruturais condizem com o controle da legitimidade da norma exoneratória fiscal.

Portanto, as leis que instituem incentivos fiscais precisam respeitar a adequação, no sentido de encontrar amparo em fins constitucionais e constituir meio apto ao alcance da finalidade a que se propõe; a necessidade, representado meio menos restritivo para a realização do objetivo normativo; assim como, a proporcionalidade em sentido estrito, justificando os fins pretendidos frente aos direitos limitados e a renúncia fiscal promovida.

Deve-se ressaltar que a ciência econômica auxilia bastante na avaliação da juridicidade das normas tributárias extrafiscais, haja vista que os estudos econômicos revelam vários aspectos relevantes destas medidas, como o fato de incentivos fiscais concedidos sem prazo determinado estarem sujeitos a deixar de obter os resultados desejados ou que a majoração de tributo em face de bens de luxo sujeitos à demanda muito elástica, além de não ensejar aumento da arrecadação, ainda pode atingir prejudicialmente pessoas de menor capacidade contributiva. Desta forma, a ciência econômica permite o acesso a dados e informações relevantes à aplicação da norma jurídica, auxiliando, pois, em seu respectivo controle (BOMFIM, 2015, p. 326-327).

e objetivos, não quis contemplar com a vantagem desse benefício de ordem legal. Entendimento diverso, que reconhecesse aos magistrados essa anômala função jurídica, equivaleria, em última análise, a converter o Poder Judiciário em inadmissível legislador positivo, condição institucional que lhe recusa a própria Lei Fundamental do Estado. Em tema de controle de constitucionalidade de atos estatais, o Poder Judiciário só deve atuar como legislador negativo.” (AI 360461 AgR, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Segunda Turma, julgado em 06/12/2005, DJe-055 DIVULG 27-03-2008 PUBLIC 28-03-2008 EMENT VOL-02312-06 PP-01077)

A ponderação entre os benefícios gerados e a renúncia fiscal suportada é essencial à criação e manutenção dos incentivos, sendo passível de efetivo controle pelo Poder Judiciário, baseada em aspectos como a vinculação dos motivos e princípios constitucionais e os princípios da isonomia e o da solidariedade social (CAVALCANTI, 2012, p. 95).

Assim, as normas jurídicas que concedem incentivos fiscais são passíveis de se submeter ao controle judicial quanto ao propósito a que se dispõem, para que seja demonstrada sua compatibilidade com a ordem constitucional, a sua eficácia normativa material, podendo, ainda, ter a proporcionalidade entre a renúncia fiscal e os efeitos sociais e econômicos analisadas na esfera judiciária.

Perceba-se que através de elementos objetivos conferidos pela Economia é possível avaliar a adequação da intervenção indutora projetada, e, conseqüentemente, sua compatibilidade com o ordenamento constitucional. Essa adequação se relaciona diretamente com a efetividade da medida jurídica, ou seja, à sua potencial capacidade de produzir os efeitos econômicos desejados, quanto menor, mais distante da finalidade constitucional que lhe justifica e confere legitimidade à intervenção estatal (ASSUNÇÃO, 2011, p. 111-112).

Observe-se que a ocorrência de mera ineficácia material da norma, motivada por fatores absolutamente externos, não tem o condão de atingir a validade do dispositivo legal. Em outras palavras, não haverá invalidade normativa caso o meio indicado, apesar de potencialmente eficaz, e, assim, adequado, não venha a se mostrar empiricamente hábil a realizar o resultado projetado pela norma exoneratória em face de obstáculos sociais e econômicos que lhe tolhem a capacidade de produzir os efeitos a que se dispunha (CORREIA NETO, 2016, p. 282).

Por sua vez, o controle judicial pautado na igualdade deve ser revestido de bastante cautela, vez que não é dado ao julgador estabelecer critérios de discriminação, tidos em seu juízo como melhores, por serem subjetivamente imputados como economicamente mais eficazes, e que, portanto, deveriam ter sido adotados pelo Poder Legislativo ou Executivo, quando de sua formulação. Ao Judiciário compete avaliar as discriminações realizadas pelas normas e, caso o critério escolhido atente contra a igualdade, reconhecer sua inconstitucionalidade. Em suma, “[...] a regra de ouro é avaliar a compatibilidade entre o critério de discriminação eleito e a finalidade que se pretende alcançar [...]”, partindo-se, pois, de um reconhecimento da igualdade a partir de sua feição relacional, sob pena de a utilização isolada do critério diferenciador para fins de reconhecimento de eventual arbitrariedade gerar

um comprometedor déficit de aplicação do princípio da igualdade (BOMFIM, 2015, p. 336-337).

O STF, quando da análise de matéria relativa à concessão de incentivos fiscais, já adotou a arbitrariedade do Poder Público como critério de controle⁹³. Sucede que a avaliação pautada neste parâmetro se apresenta como tarefa extremamente difícil, especialmente quando se trata de um benefício fiscal conjuntural, como aqueles dirigidos a setores específicos durante a crise internacional, guiados por noções macroeconômicas sobre o comportamento da demanda doméstica e dos investimentos das empresas, haja vista que nem sempre as normas tributárias indutoras são implantadas com base em critérios de justiça distributiva e equidade, pautando-se, por vezes, na eficiência econômica, fundamento que também lhe confere legitimidade (ASSUNÇÃO, 2011, p. 111).

Sendo assim, com base no princípio da igualdade, a norma tributária de incentivo fiscal que conceda benefício singular e irrazoável ou se utilizando de fator de discriminação incompatíveis às finalidades constitucionais que justificam a indução econômica, deve ser retirada do ordenamento jurídico.

Em opinião diversa, Diego Bomfim (Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle., 2015, p. 340-341), citando a retórica de Misabel de Abreu Machado Derzi, entende que a declaração de inconstitucionalidade da norma atentaria mais ao princípio da tripartição dos poderes do que a inconstitucionalidade apenas da medida de comparação, ainda que produza efeitos positivos e ampliação da abrangência do incentivo para grupo de contribuinte não abarcado pela norma instituidora.

Data máxima vênua, não há como se concordar com a posição do doutrinador. Explica-se. A medida de discriminação na qual se baseia o dispositivo legal é o núcleo da norma extrafiscal, sendo determinante à configuração de sua adequação, à produção dos resultados indutores pretendidos e, ainda, ao tamanho da renúncia fiscal a ser suportada pelo Estado. Desta forma, a sua alteração através de controle judicial desaguará, sem dúvidas, em inovação do ordenamento jurídico, produzindo-se uma “lei nova” em flagrante usurpação de poder.

A declaração de inconstitucionalidade integra o universo de competência constitucional do Poder Judiciário, a criação de novas leis, não. Além da ausência de respaldo jurídico, ao se alterar parcela de um dispositivo normativo, alterando-lhe a incidência, exerce-se uma maior intromissão do que a sua retirada completa do ordenamento, haja vista que se

⁹³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Cautelar n. 1.657-MC. Voto Vista Min. Cezar Peluso. Julgamento em 27.06.07, Plenário, DJ de 31.08.07. disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=484304>. Acesso em: 14/12/2018.

retira, ao menos de imediato, a oportunidade de os Poderes competentes (legislativo e Executivo) deliberarem sobre os termos de novo instrumento exoneratório, obrigando-lhes a suportar norma em face da qual não deliberaram, pois, imposta por decisão judicial proferida em flagrante usurpação de competência.

Ainda que diante de quebra do princípio da vedação ao confisco, não é permitido ao Judiciário a avaliação e ajuste dos níveis de carga tributária, haja vista que tal competência é titularizada pelo Poder Legislativo, não podendo, portanto, ser exercida pelo Judiciário, sob pena de ofensa à separação dos Poderes e representação democrática. Perceba-se que a proibição de tributo com efeito de confisco pode ser atrelada à noção de extrafiscalidade, no sentido de obstar a utilização de tributos como instrumento de direção de comportamentos, ou seja, como mecanismo cogente, vedando-se, assim, o manejo de tributos proibitivos (BOMFIM, 2016, p. 174).

5.3 Transparência e Controle dos Incentivos Fiscais: caminho ao equilíbrio fiscal federativo

Como se sabe, na federação, a descentralização fiscal assume os contornos de acordo com características próprias de cada sistema federativo. Desta forma, a repartição dos encargos administrativos e a divisão das receitas públicas espelha a formatação adotada por cada federação, delineando-se, assim, o federalismo fiscal, de forma a se garantir eficiência das demandas públicas e equilíbrio fiscal entre as diversas esferas de governo.

A CRFB/88 reconstruiu o federalismo brasileiro, bastante abalado pela centralização adotada pela Carta de 67/69, durante o Regime Militar, dando nova vitalidade à autonomia formal dos entes subnacionais, notadamente em decorrência de suas competências tributárias e atribuições político-administrativas, destinadas à realização de uma descentralização fiscal (BARROSO, 2000, p. 109).

A Constituição de 88 pode, assim, ser considerada como uma Carta eminentemente propositiva, ao passo em que adota perfil transformador da realidade, no sentido de que as regras básicas do Estado de Direito fossem seguidas, em contraposição ao anterior regime autoritário, que não as observava (OLIVEIRA, 2014, p. 67).

A presente formação do Estado brasileiro caracteriza-se pela confluência dos preceitos federativo e republicano, atributos indissociáveis e que juntos guiam a interpretação dos demais princípios, dentre os quais o princípio da isonomia das pessoas políticas de direito constitucional interno, que apesar de estar inserida de forma implícita, é de fácil identificação com fulcro nas máximas constitucionais da federação e da autonomia (CARVALHO, 2014, p. 32-33).

A democracia adota como uma de suas bases a descentralização, de forma a possibilitar a maior participação dos cidadãos na gerência *da res publica*, estreitando a relação entre governantes e governados. Sendo assim, o federalismo, forma de estado descentralizada por excelência, consiste em instrumento de preservação democrática, haja vista promover a participação de todos os interessados nas tomadas de decisão em prol da realização de uma democracia participativa (BIM, 2003, p. 35).

Desta sorte, observado o padrão de distribuição de competências tributárias nacional, estabelecendo a divisão das variadas fontes de receita entre o poder central e os entes subnacionais, a repartição de receitas tributárias, implantando um sistema de cooperação vertical, surge como instrumento de suavização do desequilíbrio federativo no Brasil,

concretizando-se, especialmente, através das transferências constitucionais indiretas e obrigatórias do poder central para as unidades subnacionais, por meio de fundos, destacando-se o FPE e o FPM.

Os Fundos de Participação são importantes mecanismos de manutenção do pacto federativo, contribuindo para a autonomia financeira dos governos subnacionais e atuando em prol da equalização das disparidades regionais existentes ao se somarem às respectivas competências tributárias próprias.

Através destes repasses, os estados e municípios são nutridos com recursos financeiros complementares, essenciais à concretização de suas atribuições constitucionais, promovendo-se o equilíbrio vertical ao se conferir capacidade de gastos entre aos diversos níveis de governo.

Sucede que, como já constatado, o federalismo fiscal nacional vem sofrendo com o desequilíbrio do sistema tributário, especialmente em razão do comprometimento dos repasses realizados através do FPM e FPE, decorrentes da contínua e crescente concessão de incentivos fiscais de impostos federais que têm parcela de sua arrecadação destinada à repartição tributária, especialmente o IR e o IPI.

Desta forma, o assunto se reveste de grande relevância, haja vista que nos últimos anos pôde-se verificar abuso na concessão de incentivos, diante de sua concessão em larga escala, sem planejamento e sem submissão a mecanismos sérios de fiscalização e controle, de forma a se atestar sua compatibilidade com as finalidades constitucionais.

Em suma, foram concedidos muitos incentivos fiscais, sem que houvesse comprovada compatibilidade com a ordem constitucional e adequação entre os fins almejados pela lei concessiva e o resultado efetivamente por esta alcançado, ou seja, deixou-se à margem o exame da economicidade entre o custo para o orçamento público diante das renúncias de receitas promovidas e os correspondentes benefícios social e econômico empiricamente produzidos (efeitos materiais).

A constante e incisiva política fiscal desoneratória que vem sendo implantada pela União está provocando fortes e comprometedores impactos nos repasses tributários aos entes subnacionais beneficiados pelos FPM e FPE.

A alteração muito agressiva e sem planejamento do potencial quadro arrecadatório refletido em face da incidência das normas de incentivos fiscais, desconstrói as prospecções orçamentárias (legitimamente) realizadas pelos demais entes recebedores, comprometendo, inclusive, a confiança entre os entes federativos.

Apesar de o Supremo Tribunal Federal já ter reconhecido a limitação objetiva imposta pela CRFB/88, no sentido de que os repasses realizados a título de Fundos de Participação devem tomar por base apenas os valores efetivamente arrecadados pelo ente tributante, limitando, pois, o direito dos entes beneficiados (estados e municípios) a esta base de cálculo⁹⁴, não se pode fechar os olhos para os efeitos financeiros produzidos pela desoneração de tributos sujeitos à repartição do produto de sua arrecadação nem, consequentemente, à necessidade de limitações à concessão de incentivos fiscais.

A desoneração tributária deve atender aos limites impostos pelo ordenamento jurídico, sob pena de se desvirtuar a finalidade constitucional que autoriza a própria intervenção estatal sobre a economia, ao passo em que a legitimidade dos incentivos fiscais pode ser esvaziada diante da ameaça à autonomia federativa e ao custeio de programas sociais atribuídos aos estados e municípios.

José Souto Maior Borges (Um ensaio interdisciplinar em direito tributário: superação da dogmática, 2012, p. 114) realiza relevante crítica quanto ao reducionismo metodológico que tem sido aplicado ao Direito Tributário, propondo uma nova perspectiva funcional para o estudo da matéria, *in verbis*:

Pode-se dizer que o estudo do Direito Tributário - a acatar-se as ponderações deste breve ensaio - deverá evoluir da “estrutura à função”, tema de um belo estudo de Norberto Bobbio (Dalla struttura alla funzione. Milão: Edizione di Comunità, 1977). Os estudos estruturais da relação obrigacional tributária devem então - forçoso é dizê-lo - passar a um plano auxiliar da perspectiva funcional. Não que eles devam ser desconsiderados - longe disso. O que eles não devem é mostrar-se exclusivos, como vem ocorrendo. O seu papel é o de inspiradores de novos rumos e não objetivamente impeditivos de novos estudos.

O viés igualitário, pregado pela noção de federalismo fiscal, é ofendido quando se autoriza que o ente concedente mitigue ilimitadamente o montante de tributo a ser arrecadado em razão de opções de políticas econômicas por ele adotadas (unilateralmente) através da concessão incentivos fiscais, que propagam seus efeitos atingindo a repartição de receitas constitucionais.

Perceba-se que se está diante de um direito que tanto a União detém, quanto os entes subnacionais, no sentido de promoverem um desenvolvimento regional minimamente equilibrado.

⁹⁴RE n° 705.423/SE. Disponível em: www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoPeca.asp?id=313617432&tipoApp=.pdf. Acesso em: 15/12/2018.

A indução tributária é uma importante ferramenta para o desenvolvimento econômico-social, porém, os incentivos fiscais, enquanto mecanismos de indução, para se manterem hígidos precisam estar sob constante e adequado controle, pois, do contrário, tendem a se converter em instrumentos de indevidos benefícios, deixando de ser legítima ferramenta de indução (CAVALCANTI, 2012, p. 94-95).

Ressalta-se que a finalidade da norma desoneratória é aspecto justificador dos incentivos fiscais, como aquelas indicadas pela Constituição de forma enfática nos art. 3º, III, 151, I, e 170, VIII. Nesse sentido, o propósito de redistribuição de riqueza no território nacional, voltado à promoção do desenvolvimento socioeconômico entre as diversas regiões do país é circunstância reconhecidamente apta a ensejar tratamento tributário diferenciado através de incentivos fiscais, estando excepcionada em face ao princípio da uniformidade geográfica, conforme disposto no art. 151, I, CRFB/88 (CARVALHO, 2014, p. 41).

Diante do cenário nacional enfrentado, polarizado entre pleno exercício da competência tributária do ente central e a garantia de efetiva autonomia fiscal dos entes subnacionais, algumas soluções surgem como medidas de equalização federativa.

Nesse sentido, as medidas de compensação financeira poderiam ser implementadas para que se preservem as bases do federalismo fiscal cooperativo e o desenvolvimento nacional, eleito um dos fundamentos da República Federativa do Brasil, que vai além do crescimento econômico (elemento quantitativo), exigindo medidas coordenadas entre União, Estados e Municípios, de forma a promover melhorias qualitativas no nível de bem-estar geral da sociedade (ASSUNÇÃO, 2011, p. 120).

O Min. Luiz Fux, em seu voto (vencido) no paradigmático RE nº 705.423/SE⁹⁵, reconheceu a necessidade de adoção de medidas neutralizadoras em face dos reflexos financeiros produzidos pela política desonerativa federal na repartição constitucional de receitas tributárias, através das quais estes seriam compensados. Desta forma, concluiu que se “[...] respeitaria tanto a liberdade no exercício das competências tributárias próprias pela União, quanto a autonomia financeira dos Municípios [...]”, como já havia sido referido pelo Tribunal de Contas da União no processo TC 020.911/2013-0.

Sucede que várias Propostas de Emenda à Constituição (PECs) voltadas a neutralização das perdas orçamentárias decorrentes de políticas desonerativas estão com seus

⁹⁵RE nº 705.423/SE. P. Disponível em: www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoPeca.asp?id=313617432&tipoApp=.pdf. Acesso em: 15/12/2018.

processos legislativos de instituição estagnados, como as PECs nº 09⁹⁶ e 12⁹⁷ de 2009, limitadas apenas ao IR e ao IPI, e também outras, de caráter mais amplo, em face de desonerações praticadas pelos Estados, como a PEC nº 31/11⁹⁸; e, ainda, a PEC nº 02/12⁹⁹, contendo proposições mais brandas, prevendo regras de transição e regulamentação das compensações mediante lei complementar.

Ademais, registre-se que havia artigo específico (art. 5º)¹⁰⁰ no próprio projeto de lei que deu origem à LC nº 143 de 2013, responsável por fixar os critérios de rateio do FPE e do FPM, prevendo o cômputo do valor referente às desonerações concedidas pela União na base de cálculo do FPE e do FPM, na evidente intenção de neutralizar seus impactos negativos nos repasses aos entes subnacionais. Porém, este artigo foi vetado pela Presidência da República, sob o fundamento de contrariar o interesse público em relação à liberdade no exercício de políticas econômicas, pois, conforme razões presidenciais, iria contra o interesse público, uma vez que limitaria o escopo de política econômica propriamente característico das desonerações¹⁰¹.

Em suma, ainda não foram instituídas medidas neutralizadoras na federação brasileira, destinadas efetivamente a compensar as desonerações concedidas pelo Governo Federal e que, independentemente do nível de comprometimento da cota parte destinada aos estados e municípios, impactam nos repasses do FPM e FPE.

Por outro lado, a realização de transferências compensatórias voluntárias, enquanto medidas de compensação, destinadas, ao menos parcialmente, a amenizar os desarranjos promovidos pelos incentivos fiscais, pautadas no princípio da compensação fiscal, também poderia ser indicada como outra opção para se realizar a equalização federativa.

Sucedendo que, diante deste cenário de escassez de receitas, caso tais transferências compensatórias venham a ocorrer, estarão submetidas decisivamente a critérios políticos e partidários, em razão da identificação política dos gestores estaduais e municipais, o que em

⁹⁶ PEC 09/2009. Consulta Site Senado. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/90468>. Acesso em: 15/12/2018.

⁹⁷ PEC 12/2009. Consulta Site Senado. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/90783>. Acesso em: 15/12/2018.

⁹⁸ PEC 31/2011. Consulta Site Senado. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/100109>. Acesso em: 15/12/2018.

⁹⁹ PEC 2/2012. Consulta Site Senado. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/104132>. Acesso em: 15/12/2018.

¹⁰⁰ Art. 5º. Eventuais desonerações concedidas pelo Governo Federal incidirão apenas na cota de arrecadação destinada à União, não sendo consideradas para efeito de repasse do FPE e do FPM.

¹⁰¹ Mensagem nº 290, de 17 de julho de 2013. Site Câmara dos Deputados. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/leicom/2013/leicomplementar-143-17-julho-2013-776563-veto-140524-pl.html>. Acesso em: 15/12/2018.

grande medida enseja subordinação dos Municípios aos desígnios políticos da União, “[...] uma vez que a liberação das transferências parece ser estabelecida muito mais pela força política do que por critérios de redução das desigualdades e de atendimento das necessidades das populações locais [...]”. Ademais, considere-se, ainda, as habituais contrapartidas exigidas dos estados e municípios para realização de programas específicos financiados através da celebração de Convênios com a União, de forma que os entes subnacionais aderem aos projetos federais e, ainda, vinculam parte de suas receitas a objetivos específicos de interesse federal (MOUTINHO, 2016, p. 153-154).

Ocorre que a concretização de medidas neutralizadoras ainda esbarra na falta de transparência e controle dos incentivos fiscais, obstaculizando o estudo e a verificação da amplitude da renúncia fiscal, refletida em face da incidência da norma de incentivo.

Perceba-se que a transparência que se busca é aquela que vai além da mera publicização de dados e informações, sendo necessário que estas informações sejam verdadeiramente compreendidas pela sociedade, o que só se viabiliza através da comunicação em linguagem simples, clara e objetiva para que se possa falar em uma transparência material, um dos pilares da LRF. Apenas assim, a sociedade poderá se apropriar da informação para conhecer e compreender as contas públicas, permitindo-se, deste modo, um controle social mais efetivo (NÓBREGA, 2002, p. 36-37).

A solidariedade social e a tributação firmam uma importante relação da qual emana a noção de solidariedade tributária, fundamentando o dever de os cidadãos pagarem impostos, ao mesmo tempo em que se contrapõe à sensação dos contribuintes de que estão sendo “subtraídos”. Sendo assim, deve-se entender e enfatizar o papel extrafiscal da tributação como mecanismo de concretização do conjunto de princípios previstos na Ordem Econômica constitucional (CAVALCANTI, 2012, p. 95).

Deve-se, portanto, dar relevância à transparência fiscal, de forma a minar a cultura da ignorância da sociedade em face destes mecanismos tributários desoneratórios, promovendo seu interesse e reconhecendo a legitimidade no controle social em face destas desonerações, a partir da apropriação das informações referentes ao real e efetivo custo suportados pelos cofres públicos e, conseqüentemente, pela sociedade e pela federação.

Infelizmente, ainda não se verifica na consciência social o sentimento de combate a estas medidas exoneratórias ilegítimas. Ao revés, os sujeitos não beneficiados pelo incentivo fiscal, nada obstante reconheçam que a exoneração tributária não está cumprindo com sua finalidade legal, habitualmente buscam ser também enquadrados como seus beneficiários, ao

invés de combater a concessão e lutar pela extinção dos incentivos ilegitimamente deferidos. Em suma, busca-se alargar o alcance de uma norma extrafiscal capenga, que gera efeitos indevidos (externalidades), quando, em verdade, dever-se-ia lutar por sua extinção.

Assim, esta cultura do “também quero tirar vantagem” deixa à margem as noções de solidariedade comunitária e de cidadania fiscal, que deveriam permear a consciência geral dos contribuintes para que se alcançassem “vantagens coletivas” e não apenas individuais, ainda que geradas de forma reflexa e indevida, provindas de externalidade da norma indutora, atentatória à justiça fiscal.

Perceba-se que apenas com o controle fiscalizatório dos resultados materiais produzidos em face dos incentivos fiscais será possível extrair-se a conclusão quanto a sua legitimidade.

Desta forma, é indispensável que haja um planejamento anterior, dotado de prospecção segura quantos aos efeitos que serão produzidos pela norma de incentivo, utilizando-se para tanto dos instrumentos interdisciplinares, especialmente aqueles oriundos da análise econômica do Direito (AED), como, após a implantação do incentivo fiscal, haja contínua fiscalização quanto aos seus efeitos materiais, ou seja, os reflexos empíricos econômicos e sociais produzidos pela norma jurídica exoneratória, monitorando-se seus resultados e comparando-os com as metas pré-estabelecidas.

Sendo assim, ao Estado compete a utilização dos mecanismos tributários disponíveis para desenvolver a economia e promover a justiça social, reduzindo a repercussão negativa dos ciclos econômicos, guiado pelas diretrizes constitucionais e da ação fiscal responsável, sob pena de promover o endividamento público e o acirramento das desigualdades regionais entre os entes federativos.

Uma adequada e periódica fiscalização dos incentivos é a pedra de toque para verificar a legitimidade do incentivo fiscal, haja vista que esta é posta à prova não apenas quando da instituição do incentivo, mas também durante sua vigência.

Portanto, caso a medida exoneratória não se mostre *ab initio* capaz de realizar os fins para os quais foram instituídos, não deve obter aprovação parlamentar, sendo represada antes de adentrar no ordenamento jurídico, ou, caso o sendo inserida neste, deve ser rapidamente retirada, revogando-se a benesse tributária indevidamente concedida. Da mesma forma, sendo verificado através de fiscalização periódica que, com o decorrer do tempo, a norma deixou de atender aos seus objetivos fundamentadores, esta deve ser revogada, obstando-se a produção de seus efeitos.

Não há dúvidas de que a efetiva transparência e o real controle dos incentivos fiscais serão instrumentos atuantes em favor do enxugamento das renúncias fiscais, que se limitarão apenas àquelas dotadas de comprovada validade e legitimidade, conforme os termos aqui já expostos, medida que, por si só, já mitigará em parte o impacto voraz nos repasses intergovernamentais realizados através dos Fundos de Participação.

Os caminhos em busca de um desenvolvimento federativo equilibrado e sustentável, sem dúvidas perpassam pela concretização de “[...] arranjos jurídicos de densidade axiológica e efetividade prática, compatíveis com os objetivos trazidos pela Constituição Federal de 1988” (ASSUNÇÃO, 2011, p. 121).

Perceba-se que o mais importante não é atingir uma “organização político-administrativa ótima”, mas sim empreender esforços para realizar mudanças contínuas na estrutura do Estado no sentido de a tornar mais adequada e coerente com os anseios da sociedade (AFONSO e JUNQUEIRA, 2013).

Não será, porém, através de reformas tributárias açodadas, descontínuas e incompletas que se alcançará tal objetivo.

Nesse sentido, pode-se utilizar os preceitos do *performance budget* (PB) ou orçamento performance, dentre os quais se encontra, o planejamento, a transparência e a eficiência alocativa. A ideia corresponde a entronizar nos orçamentos a avaliação de programas de governo, lançando vistas à eficiência nos gastos públicos. Confere-se ao tema grande relevância haja vista que várias áreas do governo têm seus objetivos comprometidos por não possuírem adequada avaliação e mensuração de resultados, apesar de respaldados por recursos suficientes. Desta forma, o *performance budget* surge enquanto etapa do amplo processo de reforma do setor público, dependendo seu sucesso não apenas do acurado aspecto técnico, mas, também, de uma ampla gama de fatores como o ambiente político, instituições e a situação fiscal do país (NÓBREGA, 2011, p. 718-719).

Desta forma, com o objetivo de aprimorar a alocação e a eficiência dos recursos públicos, o *performance budget* é entendido como um mecanismo conector dos fundos providos pelo setor público e seus resultados alcançados (*outputs* e *outcomes*), sendo essencial à sua aplicação a consideração de aspectos amplos relacionados aos reflexos dos gastos públicos, que vão além da mera alocação dos recursos específicos no orçamento global, devendo-se considerar a performance, o custo de obtenção das informações sobre essa performance, os custos de transação do sistema, as assimetrias informacionais entre os formuladores do orçamento e aqueles que o executam e a racionalidade limitada. Alerta-se, ainda, que a

avaliação dos programas de governo não poderá se pautar apenas pelo conceito econômico de *output* (por unidade orçamentária), pois, suas finalidades ultrapassam fatores quantitativos para realizar outros fins, como efeitos redistributivos, considerando-se, pois, um conceito relativo de eficiência, conforme cada respectivo programa de governo avaliado pelos órgãos de controle. (NÓBREGA, 2011, p. 719).

De acordo com Marcos Nóbrega (Orçamento, eficiência e performance budget , 2011, p. 719), “O sucesso do PB dependerá do grau de *accountability*, da transparência dos sistemas de informação, da participação da sociedade e do envolvimento dos órgãos de controle”.

Assim, tomando-se por base o raciocínio traçado pelo *performance budget*, pode-se aplicar a eficiência alocativa aos gastos tributários, pois, apesar de não integrarem propriamente o orçamento, constituem despesas indiretas que interferem no equilíbrio orçamentário, razão pela qual devem atender a um elevado nível de gerenciamento.

Urge a adoção de medidas de controle e transparência hábeis a atender ao relevante interesse público nacional, a fim de garantir a concretização da autonomia material dos entes, de forma a promover o equilíbrio federativo, propiciando, assim, a justiça fiscal e a realização descentralizada das atividades de prestação de serviço em todo território nacional com um mínimo de equivalência entre as regiões da federação.

6 CONCLUSÃO

A implantação do Estado Fiscal trouxe nova roupagem à relação entre Estado e tributo. Houve a quebra do paradigma do Estado patrimonial, guiado pelo absolutismo político e pelo patrimonialismo financeiro, haja vista que o Estado deixou de ser sustentado pela exploração de seu patrimônio e atividade produtiva (indústria e comércio), para se manter predominantemente através de recursos financeiros arrecadados através dos impostos.

Se, por um lado, a máquina pública passou a encontrar seu suporte financeiro nos tributos incidentes sobre a economia produtiva privada, especialmente através dos impostos, consagrando-se o modelo de Estado Fiscal, por outro, a economia passou a ser reconhecida como o ambiente natural ao setor privado, guiado por valores e finalidades próprias, como a livre iniciativa, concorrência e lucratividade. O liberalismo econômico veio acompanhado pela publicização fiscal ou estadualidade fiscal, essencialmente caracterizada pela separação entre Estado e a economia (mercado).

A principal fonte de recursos públicos do Estado encontra sua justificação no dever fundamental de pagar impostos, exigível em face daqueles cidadãos fiscalmente capazes, sejam pessoas físicas ou jurídicas.

Sucede que o imposto não pode ser visto como simples poder do Estado nem como exclusivo sacrifício atribuído aos cidadãos. O dever de pagar impostos não se exaure em si mesmo, haja vista se tratar de instrumento para a concretização das tarefas estatais.

Ademais, deve-se atentar que as finanças públicas, além de serem um meio de arrecadação de recursos, voltados às necessidades financeiras do Estado Fiscal, também são importantes mecanismos de intervenção do Estado sobre o domínio econômico, podendo realizar outras funções que não apenas a meramente arrecadatória (função fiscal), como a indutora, redistributiva e simplificadora (funções extrafiscais).

A intervenção estatal na economia supera uma atuação simples e vazia do Poder Público na esfera de outrem (agentes econômicos particulares), sendo uma atuação qualificada pelos seus fins, no caso, voltada à correção de disfunções do sistema, garantindo condições de operacionalidade e viabilidade ao mercado (motivação de caráter negativo) ou ao atendimento de finalidades constitucionalmente traçadas (motivação positiva), como a redução das desigualdades regionais e sociais (art. 170, inciso VII), a busca do pleno emprego (art. 170, inciso VIII) e a garantia do desenvolvimento nacional (art. 3º, II).

Nessa seara, a aproximação entre Direito e Economia possibilita a investigação mais profunda de problemas jurídico-tributários concretos, sendo a Análise Econômica do Direito uma (apesar de não ser a única) ferramenta de grande importância à abordagem complexa de institutos tributários, como os incentivos fiscais. A AED disponibiliza a utilização do arsenal analítico e empírico da economia, em especial da microeconomia e da economia do bem-estar social, em favor da compreensão e previsibilidade das implicações fáticas do ordenamento jurídico, robustecendo-as ao lhes conferir maior segurança.

Constata-se que a desmistificação da neutralidade tributária é inarredável, pois, seja através de sua imposição (cobrança) ou não incidência em face da concessão de incentivos fiscais (desoneração), o tributo exerce (necessariamente) alguma influência no mercado, razão pela qual se deve compreender o referido princípio como a sintonia entre a influência da tributação no processo decisório dos agente econômicos e a livre concorrência, haja vista que o Estado não pode, através da tributação, ocasionar desequilíbrio na competição.

A noção de extrafiscalidade traz à baila um *locus* teórico que não se encontra no foco habitual do Direito Tributário, conferindo notória relevância ao conceito dos incentivos fiscais e seu respectivo controle, em face do qual se destacam a finalidade e os resultados ou efeitos a serem produzidos, elementos que extrapolam os limites da abordagem tradicional deste ramo jurídico.

Conclui-se, pois, que tanto a incidência de tributos, como a adoção de incentivos fiscais, são potencialmente instrumentos de redução de desigualdades sociais e regulação de mercados através da indução de comportamentos.

Os ciclos econômicos representam uma relação entre expansão (*boom*) e depressão (*bust*) da economia como um todo, e não somente em setores específicos desta, movimento senoidal entre prosperidade e depressão que por vezes exige ações governamentais para, se não o eliminar, ao menos, atenuar sua amplitude.

Os incentivos fiscais consistem em mecanismos capazes de contribuir com o desenvolvimento econômico e impedir a propagação desregulada de efeitos perniciosos dos períodos de recessão econômica, como aqueles herdados da crise de 1929 (quebra da bolsa de *New York*) e da *subprime* de 2008.

Desta forma, enquanto medidas anticíclicas, os incentivos fiscais devem ter o caráter transitório e ser materialmente adequados aos fins que buscam promover. Do contrário, mantendo-se incentivos fiscais por período de tempo excessivo ou sem capacidade para

alcançar os objetivos desejados pela norma extrafiscal, poderá haver o comprometimento do próprio sistema fiscal.

Verificou-se que as desonerações realizadas durante a crise de 2008 podem ser apontadas como uma experiência bem-sucedida na esfera nacional, quando, através da redução das alíquotas de IPI e IOF, os incentivos fiscais atuaram como verdadeira medida anticíclica, retornando gradualmente após a equalização econômica que objetivava promover.

Sucedo que, de acordo com pesquisas e levantamentos considerados neste trabalho, em especial o estudo realizado pelo IPEA, “Uma estimativa dos custos fiscais da política industrial recente (2004-2016)”, foi constatado que os incentivos fiscais no Brasil caracterizam-se por se prostrar no tempo, alimentando desequilíbrios fiscais em períodos de redução da atividade, evidenciando uma inelasticidade frente aos ciclos econômicos, pois, ainda em momentos de desaceleração econômica, seus valores são mantidos relativamente estáveis.

Apontou-se, ainda, a existência de incentivos fiscais que não compõem o arsenal contra o ciclo econômico, nem se destinam à concretização de valores constitucionalmente eleitos, ou seja, são ilegítimos por não realizarem os fins constitucionalmente tutelados. Nesse sentido, como espécie de incentivos ilegítimos, tem-se a isenção do imposto de renda sobre a distribuição de lucros e dividendos, instituída através da Lei nº 9.249/1995, em face da qual se constata o abandono da capacidade contributiva enquanto critério de graduação do imposto, fomentando a concentração de renda e patrimônio no país.

Considerando-se que nacionalmente foi implantado o padrão de Estado Fiscal, haja vista se encontrar nos tributos a principal fonte de recursos financeiros do Estado, e que a federação é a forma de estado adotada pelo Brasil, o Federalismo Fiscal assume papel de destaque quando da análise dos incentivos fiscais, vez que se debruça sobre a distribuição dos gastos públicos e partilha dos recursos do Estado, incluindo, sua forma de arrecadação e repartição intergovernamental, para que se viabilize a execução das funções governamentais atribuídas a cada membro da federação.

Com o foco voltado à repercussão dos incentivos fiscais (federais) nos fundos de participação Estadual e Municipal, constata-se que está havendo um comprometedor influxo orçamentário exercido pelo poder central sobre os entes subnacionais, vez que, a União, através do exercício de sua competência tributária, vem desenvolvendo sua política econômica e fiscal, através da adoção de medidas intervencionistas, concretizadas por meio de agressivos incentivos fiscais que promovem importantes renúncias de receitas que ultrapassam as

fronteiras do ente central, alcançando os orçamentos dos entes subnacionais, os quais apesar de não participarem destas escolhas exoneratórias, terão de suportar os gastos tributários reflexos.

A indução do mercado através de incentivos fiscais conferidos em face de tributos que têm o produto de sua arrecadação destinado à repartição constitucional de receitas tributárias, especialmente através dos principais Fundos de Participação, deve ser ponderada diante dos ideais do federalismo fiscal. Assim, quando da utilização destas medidas, deve-se resguardar a autonomia federativa dos entes municipais e estaduais que, muitas vezes, têm nesses repasses valores essenciais à manutenção de sua estrutura básica e para a concretização suas atribuições constitucionais.

Nesse sentido, a Constituição, em seu art. 161, II, da CRFB/88, prevê como o objetivo dos Fundos de Participação a promoção do equilíbrio socioeconômico entre Estados e entre Municípios, deixando evidente a intenção de se reduzir as desigualdades inter-regionais, buscando-se o desenvolvimento do país enquanto uma unidade federada congregada por vários entes que devem gozar de um mesmo nível de autonomia.

A equidade entre as regiões do país exige atuação política e administrativa independente e autônoma dos entes, aos quais devem ser garantidos mecanismos efetivos de arrecadação, seja através da distribuição de competências tributárias privativas, seja através do sistema de transferência intergovernamental, desde que dotado de segurança jurídica, ou seja, confiável e previsível.

Diante da desproporção na distribuição da competência tributária própria, os fundos de participação asseguram um mínimo de equidade na distribuição de receitas entre os entes federativos, consistindo, pois, em um relevante instrumento em prol do federalismo fiscal.

No Brasil, para grande parte dos entes subnacionais, em especial os municípios, este respaldo orçamentário mínimo apenas é alcançado com os valores repassados pelos Fundos de Participação.

Não se afasta, por outro lado, a responsabilidade fiscal dos entes subnacionais, no sentido de estes exercerem plenamente suas respectivas competências tributárias e arrecadarem diretamente os recursos que lhes estejam disponíveis.

Os repasses constitucionais não devem estimular a “acomodação fiscal”, ao passo em que poderiam ser, eventualmente, encarados como suficientes à manutenção dos entes beneficiados, nada obstante sua precariedade. Nessa toada, não podem servir de conforto político a seus gestores para que estes se sintam desobrigados a cobrar os tributos próprios,

medida que, naturalmente, gera custo à Administração e se apresenta como antipática aos olhos da maioria dos eleitores.

Nada obstante, verificou-se que, no Brasil, as transferências constitucionais podem ser consideradas como eminentemente redistributivas, haja vista não considerarem o cumprimento da capacidade arrecadatória específica dos entes subnacionais recebedores, nem muito menos o respectivo esforço fiscal destes em arrecadar os tributos inseridos em sua própria competência tributária.

Assim, sem se afastar a busca pela redução das desigualdades regionais, para que se alcance uma legítima equalização fiscal, é essencial a definição de critérios de partilha que sejam suficientes para garantir a destinação de recursos aos municípios e estados que comprovem a real necessidade do recebimento destes repasses e atendam à eficiência na aplicação do gasto público.

A implantação de uma federação de terceiro grau e a criação não planejada de novos entes municipais, evidentemente, trouxeram ao Brasil inúmeros problemas de compatibilização fiscal. Porém, de toda forma, não seria deixando os entes subnacionais desassistidos financeiramente que se alcançaria uma igualdade regional ou uma eficiência administrativa-fiscal de excelência nestes governos, os quais, em sua grande maioria, possuem relevante déficit de gestão administrativa para implantar um Fisco eficiente.

As transferências de recursos são naturais ao Estado Federal, vindo na contramão das diversidades socioeconômicas e em prol do desenvolvimento econômico e social, ao passo em que atende à redução das heterogeneidades inter-regionais. Conclui-se, pois, que não há como se defender uma autossustentação financeira de todos os entes federados.

Desta sorte, nada obstante se reconhecer que os recursos oriundos de transferências tributárias podem vir a ser utilizados de forma menos efetiva pelos entes beneficiados do que os valores oriundos de sua arrecadação tributária própria (*fly paper*) e que estes poderiam estar sendo estimulados a uma “acomodação fiscal”, a repartição de receitas tributárias se apresenta como garantia essencial e indispensável à autonomia dos entes subnacionais, em especial, os pequenos municípios que são dependentes destes repasses para manter sua mais básica estrutura.

Considerando-se, pois, a relevância dos ingressos provenientes de repasses constitucionais, em especial, dos Fundos de Participação Estadual e Municipal, o controle dos incentivos fiscais se apresenta como peça-chave à implantação de um federalismo fiscal pautado pelos parâmetros constitucionalmente vigentes.

A contínua e extensa política desoneratória que vem sendo implementada pela União, através da concessão de incentivos fiscais de impostos federais que tem parcela de sua arrecadação destinada à repartição tributária, especialmente o IR e o IPI, vem representando uma ameaça ao equilíbrio do sistema tributário em razão do forte impacto refletido nos repasses realizados do FPM e FPE.

A confiança entre os entes federados é abalada quando há a implantação de políticas desoneratórias despidas de planejamento e controle, especialmente, quando realizadas em face de tributos com grande repercussão federativa, no sentido de terem parte de sua arrecadação destinada à promoção do equilíbrio socioeconômico e redução das desigualdades inter-regionais, em favor do desenvolvimento nacional.

A ausência de planejamento e de submissão dos incentivos fiscais a mecanismos eficazes de controle e fiscalização capazes de atestar sua compatibilidade com a ordem constitucional, conforme a adequação entre os fins almejados pela lei concessiva e os resultados efetivamente produzidos pela norma desoneratória, pormenoriza (senão, rechaça completamente) o exame da economicidade entre o custo público promovido pelas renúncias fiscais (gastos tributários) e os correspondentes benefícios social e/ou econômico por ela empiricamente realizados (efeitos materiais).

Diante dos comprometedores impactos orçamentários, a equalização fiscal deve ser garantida através da adoção de medidas de neutralização para que os entes recebedores dos Fundos de Participação não cheguem a ter sua autonomia federativa comprometida por lhes faltar recursos essenciais à sua manutenção mais básica e ao cumprimento de suas tarefas constitucionais.

O dever de transparência e controle dos incentivos fiscais já constitui medida juridicamente estabelecida e potencialmente capaz de produzir resultados permanentes e efetivos em prol da federação, porém, urge por efetividade para que se obste a concessão excessiva e desvirtuada das desonerações tributárias.

Existem mecanismos normativos, instituições preparadas e critérios de controle aptos e com grande potencial de serem utilizados em prol da lisura dos incentivos fiscais, de forma a se garantir a instituição e manutenção apenas daqueles que verdadeiramente atendam aos preceitos constitucionais e legais, tanto no que se refere ao aspecto formal, quanto ao aspecto material, verificado através dos resultados faticamente produzidos nas esferas econômica e social.

Para tanto, são imprescindíveis vias de comunicação que favoreçam a real compreensão pela sociedade quanto à natureza, à extensão e aos efeitos dos incentivos fiscais, de forma que a esta se aproprie da informação, conhecendo substancialmente o instituto, viabilizando-se, assim, um controle social mais efetivo, expurgando-se do cenário nacional a cultura da ignorância em face destes mecanismos tributários desoneratórios.

Conclui-se, pois, que o equilíbrio federativo exige uma gestão responsável dos gastos tributários, na qual o limite e o controle dos incentivos fiscal se apresentam como protagonistas, vez que restringem a manutenção das desonerações tributárias apenas àquelas legitimamente instituídas, reduzindo, conseqüentemente, a sua repercussão nos Fundos de Participação dos Estados e Municípios. Do contrário, o modelo de repartição de receitas tributárias precisará ser revisto, mesmo que não seja através de uma grande reforma tributária, mas adotando-se, ao menos, mecanismos de neutralização, como transferências compensatórias ou desenvolvendo-se outros instrumentos capazes de realizar uma equalização diante das drásticas reduções arrecadatórias implementadas pelas políticas fiscais.

REFERÊNCIAS

- AFFONSO, R. D. B. Á. Descentralização e reforma do estado: a federação brasileira na encruzilhada. **Economia e Sociedade**, Campinas, v. 09, p. 127-152, Dez. 2000. Disponível em: <https://periodicos.sbu.unicamp.br/ojs/index.php/ecos/article/view/8643123>. Acesso em: 26 jun. 2018.
- AFONSO, J. R. R. Brasil, um caso à parte. **XVI Regional Seminar of Fiscal Policy CEPAL/ILPES**, Santiago de Chile, jan. 2004. 1-46. Disponível em: <https://www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/6/13526/RobertoAfonso.pdf>. Acesso em: 18 jul. 2018.
- AFONSO, J. R.; JUNQUEIRA, G. O federalismo Fiscal na organização do estado brasileiro pela constituição de 1988. **Constituição de 1988 : O Brasil 20 anos depois. Estado e Economia em Vinte Anos de Mudanças**, Brasília, v. IV, 16 maio 2013. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/outras-publicacoes/volume-iv-constituicao-de-1988-o-brasil-20-anos-depois.-estado-e-economia-em-vinte-anos-de-mudancas/do-sistema-tributario-nacional-o-federalismo-fiscal-na-org>. Acesso em: 26 jun. 2018.
- ALABERN, J. E. V. **Extrafiscalidade y dogmatica tributária**. Buenos Aires: Marcial Pons, 2009.
- ALMEIDA, F. C. R. A renúncia de receita como fonte alternativa de recursos orçamentários. **Revista do Tribunal de Contas da União**, Brasília, v. 32, p. 54-65, abr./jun. 2001.
- ALMEIDA, F. C. R. D. Uma abordagem estruturada da renúncia de receita federal. **Revista do Tribunal de Contas da União**, n. 84, p. 19-62, 2000.
- ANDRADE, C. A. S. D. A repartição das receitas tributárias e os incentivos fiscais. In: _____. **Federalismo Fiscal: Questões Contemporâneas**. [S.l.]: Grupo Conceito, 2010. p. 303-326.
- ARAUJO, A. B. Imposto sobre serviços (ISS): Inconstitucionalidade das limitações ao poder de tributar municipal impostas pela emenda constitucional nº 37/02. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, p. 07-23, abr. 2003.
- ASSUNÇÃO, M. C. Incentivos fiscais em tempos de crise: impactos econômicos e reflexos financeiros. **Revista da PGFN**, Brasília, v. 1, p. 99-121, jan./jun. 2011. Disponível em: <http://www.sinprofaz.org.br/2014/artigos/incentivos-fiscais-em-tempos-de-crise-impactos-economicos-e-reflexos-financeiros>. Acesso em: 15 ago. 2018.
- ATALIBA, G. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: Malheiros, 2010.
- ÁVILA, H. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2009.
- ÁVILA, H. **Sistema constitucional tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- BARBOSA, F. D. H. **Federalismo fiscal, eficiência, e equidade: uma proposta de reforma tributária**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1998.
- BARROSO, L. R. A derrota da federação: o colapso financeiro dos estados e municípios. **Revista de Direito da Procuradoria Geral do Rio de Janeiro**, Rio de Janeiro, p. 107-113, 2000.

BARROSO, L. R. Sentido e alcance do art. 160, parágrafo único, da Constituição. Retenção de créditos de titularidade direta e originária da União e de suas autarquias. Observância do devido processo legal e dos princípios orçamentais. Limitações decorrentes de obrigação. **Revista de Direito da Procuradoria Geral do Rio de Janeiro**, Rio de Janeiro, p. 295-321, 2009. Disponível em: http://www.rj.gov.br/c/document_library/get_file?uuid=c0fc7030-4b7a-4373-834f-9ddf9c646ce3&groupId=132971. Acesso em: 08 ago. 2018.

BERCOVICI, G. A Descentralização de Políticas Sociais e o Federalismo Cooperativo Brasileiro. **Revista de Direito Sanitário**, São Paulo, v. 03, n. 01, mar. 2002. Disponível em: www.revistas.usp.br/rdisan/article/view/81291. Acesso em: 12 nov. 2018.

BIM, E. F. A inconstitucionalidade da alíquota mínima para o ISS: a violação do pacto federativo pela EC nº 37/02. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, p. 19-21, jul. 2003.

BOFF, S. O. **Reforma Tributária e Federalismo Fiscal**: entre o ideal e o possível. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Editor, 2005.

BOMFIM, D. **Extrafiscalidade**: identificação, fundamentação, limitação e controle. São Paulo: Noeses, 2015.

BOMFIM, G. P. **Incentivos tributários**: conceituação, limites e controle. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016.

BONAVIDES, P. **Do estado liberal ao estado social**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1972.

BORGES, J. S. M. A lei de responsabilidade fiscal (LRF) e sua inaplicabilidade a incentivos financeiros estaduais. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 7, p. 81-99, dez 2000.

BORGES, J. S. M. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

BORGES, J. S. M. Um ensaio interdisciplinar em direito tributário: superação da dogmática. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, p. 106-121, abr. 2012.

BORSANI, H. Relações entre política e economia: teoria da escolha pública. In: ARVATE, P. R.; BIDERMAN, C. **Economiado setor público no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004. p. 104-125.

CARRAZZA, R. A. **Curso de direito constitucional tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2105.

CARVALHO, A. T. D. **Curso de teoria geral do direito**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2016.

CARVALHO, C. Análise econômica da tributação. In: TIMM, L. B. **Direito e Economia no Brasil**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014. Cap. 10, p. 246-265.

CARVALHO, J. A. M. D. Federalismo fiscal e descentralização: características do federalismo fiscal brasileiro e seus problemas. **Federalismo Fiscal: Questões Contemporâneas**, p. 55-82, 2010.

CARVALHO, L. **Valsa brasileira**: do boom ao caos econômico. São Paulo: Todavia, 2018.

CARVALHO, P. D. B. "Guerra Fiscal" e o princípio da não cumulatividade no ICMS. **Revista de Direito Tributário**, v. 95, 2006. Disponível em: <http://www.barroscarvalho.com.br/mestri/bancoarquivos//arquivos/Paulo%20de%20Barros%20Carvalho%20>

%20_GUERRA%20FISCAL_%20E%20O%20PRINCIPIO%20DA%20NAO-CUMULATIVIDADE%20NO%20ICMS%20RDT%2095.pdf. Acesso em: 16 dez. 2018.

CARVALHO, P. D. B. A concessão de isenções, incentivos ou benefícios fiscais no âmbito do ICMS. In: CARVALHO, P. D. B.; MARTINS, I. G. D. S. **Guerra fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS**. 2. ed. São Paulo: Noesis, 2014. p. 25-98.

CARVALHO, P. D. B. **Direito tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2015.

CARVALHO, P. D. B. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2016.

CATARINO, J. R. **Para uma teoria jurídica do tributo**. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1999.

CAVALCANTI, A. N. B. **Incentivos estatais ao desenvolvimento econômico: formar conjugadas de atuação estatal e o princípio da eficiência**. Recife: Dissertação de mestrado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da UFPE, 2012. Disponível em: <https://repositorio.ufpe.br/handle/123456789/10631>. Acesso em: 13 dez. 2018.

CAVALCANTI, F. B. Q. Reflexões sobre o papel do Estado frente à atividade Econômica. **Revista Trimestral de Direito Público**, p. 67-75, 1997.

CAVALCANTI, F. B. Q. **Agências reguladoras no direito administrativo brasileiro**. Recife: Boletim Oficial da UFPE, 1999.

CHULVI, C. P. **El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos**. Madri: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001.

COMPARATO, F. K. O indispensável direito econômico. **Edições Especiais Revista dos Tribunais - Doutrinas essenciais Obrigações e Contratos**, São Paulo v. 1 (RT 353/14), p. 71-88, 2014.

CONTI, J. M. **Federalismo fiscal e fundos de participação**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001.

CONTI, J. M. Considerações sobre o federalismo fiscal brasileiro em uma perspectiva comparada. **Federalismo Fiscal: Questões Contemporâneas**, p. 15-34, 2010.

CONTI, J. M. Iniciativa legislativa em matéria financeira. In: SCAFF, F. F.; CONTI, J. M. **Orçamentos Públicos e Direito Financeiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. p. 283-307.

CORREIA NETO, C. D. B. **O avesso do tributo: incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro**. São Paulo: Almedina, 2016.

COSTA, G. D. F. C. **Federalismo Fiscal e ICMS: reflexos tributários**. Cuiabá: Juruá, 1999.

COUTINHO, J. H. D. F. M. **A legitimidade dos incentivos fiscais num contexto de guerra fiscal**. Recife: Tese apresentada ao Departamento de Pós-Graduação da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Pernambuco, 2011.

DERZI, M. A. M. Reforma tributária, federalismo e estado democrático de direito. **Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário**, Belo Horizonte, p. 13-36, Maio/Ago. 1999.

DOMINGUES, J. M. Direitos fundamentais, federalismo fiscal e emendas constitucionais tributárias. **Revista Direito, Estado e Sociedade**, p. 222-232, 2006.

ELALI, A. **O federalismofiscal brasileiro e o sistema tributário nacional**. São Paulo: MP, 2005.

ESTEVAN, J. M. B. La teoría alemana del Estado fiscal impositivo: origen y evolución. **La Funcion del tributo en Estado Social e Democratico de Derecho**, 2002.

FARIA, L. A. G. **A extrafiscalidade como forma de concretização do princípio da redução das desigualdades regionais**. 2009. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito de Recife, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2009. Disponível em: <https://repositorio.ufpe.br/handle/123456789/4181>. Acesso em: 10 out. 2018.

FERRAZ JR., T. S. Remissão e anistia fiscais: sentido dos conceitos e forma constitucional de concessão. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, p. 67-73, maio 2003.

FERRAZ JUNIOR, T. S.; DINIZ, M. H.; GEORGAKILAS, R. A. S. **Constituição de 1988: legitimidade, vigência e eficácia, supremacia**. 1989. São Paulo: Atlas, 1989.

FOLLONI, A. Direito tributário, desenvolvimento e concorrência: o tratamento interdisciplinar e complexo de temas econômicos e jurídicos. In: FOLMANN, M.; GONÇALVES, O. O. **Tributação, concorrência & desenvolvimento**. Curitiba: Juruá, 2013. p. 67-82.

FOLLONI, A.; SIMM, C. B. Direito tributário complexidade e análise econômica do direito. **Revista Eletrônica do Curso de Direito da Universidade Federal de Santa Maria**, Santa Maria, v. 11, 2016. Disponível em: <https://periodicos.ufsm.br/revistadireito/article/view/19726>. Acesso em: 13 ago. 2018.

GIANNETTI, L. V. **O dever fundamental de pagar tributos e suas possíveis consequências práticas**. 2011. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2011. Disponível em: www.biblioteca.pucminas.br/teses/Direito_GiannettiLV_1.pdf. Acesso em: 20 mar. 2018.

GICO JÚNIOR, I. T. Metodologia e epistemologia da análise econômica do direito. **Economic Analysis of Law Review**, v. 1, p. 7-32, Jan-Jun 2010. Disponível em: <http://www.revistas.unifacs.br/index.php/redu/article/view/2794>. Acesso em: 13 ago. 2018.

GONÇALVES, O. O.; GONÇALVES, H. D. T. C. Tributação, concorrência e desenvolvimento econômico sustentável. In: FOLMANN, M.; GONÇALVES, O. O. **Tributação, concorrência & desenvolvimento**. Curitiba: Juruá, 2013. p. 15-46.

GONÇALVES, O. O.; RIBEIRO, M. M. Incentivos fiscais: uma perspectiva da análise econômica do direito. **Economic Analysis of Law Review**, Brasília, v. 4, p. 79-102, jan-jun 2013. Disponível em: <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/EALR/article/view/4%20EALR%2079>. Acesso em: 08 ago. 2018.

GRAU, E. R. **A Ordem econômica na Constituição de 1988 (Interpretação e crítica)**. São Paulo: Malheiros, 2007.

GRAU, E. R. **Direito posto e o direito pressuposto**. 9ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

HAMILTON, A.; JAY, J.; MADISON, J. **Federalist papers**. [S.l.]: [s.n.], 1788. Disponível em: https://www.gutenberg.org/files/1404/1404-h/1404-h.htm#link2H_4_0080. Acesso em: 16 dez. 2018.

HARADA, K. Imposto sobre serviços: polêmica sobre alíquotas máximas e mínimas. **Revista de Direito da Procuradoria Geral da Câmara Municipal do Rio de Janeiro**, Rio de Janeiro, v. 1, p. 83-90, ago. 1997. Disponível em: <http://www.camara.rj.gov.br/setores/proc/revistaproc/revproc2006/revistaproc2006.pdf>. Acesso em: 10 dez. 2018.

HARADA, K. Fiscalização financeira e orçamentária e a atuação do tribunal de contas. Controle interno, controle externo e controle social do orçamento. In: CONTI, J. M.; SCAFF, F. F. **Orçamento Público e Direito Financeiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. p. 1255-1273.

HELENA, E. Z. S. **Competência parlamentar para geração e controle de despesas obrigatórias de caráter continuado e de gastos tributários**. Brasília: Edições Câmara, 2009.

HENRIQUES, E. F. **O regime jurídico do gasto tributário no direito brasileiro**. São Paulo: [s.n.], 2011. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-15062011-153003/en.php>. Acesso em: 29 nov. 2018.

HESSE, K. **Elementos de direito constitucional da República Federal da Alemanha**. Porto Alegre: Fabris, 1998.

HORTA, R. M. Problemas do federalismo brasileiro. **Revista da Faculdade de Direito**, Minas Gerais, v. IX, p. 68-88, out. 1957. Disponível em: <https://www.direito.ufmg.br/revista/index.php/revista/article/view/601>. Acesso em: 10 out. 2018.

KEYNES, J. M. **The general theory of employment, interest, and money**. [S.l.]: Palgrave Macmillan, 1936. Disponível em: <https://cas.umkc.edu/economics/people/facultypages/kregel/.generaltheory.pdf>. Acesso em: 30 maio 2018.

LASKI, H. J. **O liberalismo europeu**. São Paulo: Mestre Jou, 1973.

LEITE, H. **Manual de direito financeiro**. Salvador: Jus Podivm, 2015.

LEMGRUBER, A. **A competência tributária em economias federativas: aspectos teóricos, constatações empíricas e uma análise do caso brasileiro**. Brasília: Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Economia da Universidade de Brasília, 1999. Disponível em: https://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes_pt/Galerias/Arquivos/bf_bancos/e0001040.pdf. Acesso em: 14 out. 2018.

LOBO, R. L. Os atos de tributação interventivos no domínio econômico: proposta de classificação e considerações sobre o seu regime jurídico. **Revista de Direito Administrativo**, 232, p. 29-52, 2003.

MACHADO, H. D. B. **O Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais**. São Paulo : Malheiros, 2015.

MAJONE, G. Do estado positivo ao estado regulador: causas e consequências de mudanças no modo de governança. **Revista do Serviço Público**, São Paulo, p. 5-36, 1999. Disponível em: <http://www.spell.org.br/documentos/ver/35971/do-estado-positivo-ao-estado-regulador--causas-e-consequencias-de-mudancas-no-modo-de-governanca/i/pt-br>. Acesso em: 25 maio 2018.

MARTINS, D. V.; OLIVEIRA, G. D. G. V. D. Competição tributária ou guerra fiscal? Do plano internacional à Lei Complementar nº 160/2017. **Revista Estudos Institucionais**, v. 4, n. 1, 2018. Disponível em: <https://www.estudosinstitucionais.com/REI/article/view/265>. Acesso em: 10 nov. 2018.

MARTINS, I. G. D. S. Incentivos onerosos e não onerosos na lei de responsabilidade fiscal. In: SCARFF, F. F.; CONTI, J. M. **Lei de responsabilidade fiscal: 10 anos de vigência - questões atuais**. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010. p. 29-38.

MARTINS, J.; DUTRA, C. E. P. Tributação e desenvolvimento sustentável. In: FOLMANN, M.; GONÇALVES, O. O. **Tributação, concorrência & desenvolvimento**. Curitiba: Juruá, 2013. p. 47-66.

MEDAUAR, O. Controles internos da administração pública. **Revista da Faculdade de Direito USP**, São Paulo, p. 39-55, 1990. Disponível em: <http://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/67131/69741>. Acesso em: 04 dez. 2018.

MÉLO, L. G. D. G. **Estado social**: uma nova abordagem sobre o dever de informar e a responsabilidade por infração. Recife: Universitária da UFPE, 2008.

MENDES, M. Federalismo fiscal. In: BIDERMAN, C.; ARAVATE, P. **Economia do setor público no Brasil**. 10ª. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004. p. 421-462.

MONCADA, L. S. C. D. **Direito Econômico**. Coimbra: [s.n.], 2000.

MORAES, A. D. A necessidade de fortalecimento das competências dos estados-membros na federação brasileira in 25 anos da Constituição Brasileira de 1988: democracia e direitos fundamentais no estado democrático de direito. **25 anos da Constituição Brasileira de 1988**, 2015.

MORAES, R. Q. D. A evolução histórica do estado liberal ao estado democrático de direito e sua relação com o constitucionalismo dirigente. **Revista de Informação Legislativa**, p. 269-285, out./dez. 2014.

MORO, C. B.. Los nuevos nichos tributarias en tiempos de crisis. La crisis como oportunidad para la justicia. **Fiscalidad em tiempos de crisis**, p. 141-170, 2014.

MOUTINHO, J. D. A. Transferências voluntárias da União para municípios brasileiros: mapeamento do cenário nacional. **Rev. Adm. Pública.**, v. 50, p. 151-166, out. 2016. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S0034-76122016000100151&sc>. Acesso em: 15 dez. 2018.

NABAIS, J. C. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 1998.

NABAIS, J. C. **Por um estado fiscal suportável**: estudos de direito fiscal. Coimbra: Almedina, 2005.

NOBRE JÚNIOR, E. P. Intervenção estatal sobre o domínio econômico, livre iniciativa e proporcionalidade (céleres consideração). **Revista ESMAFE**, p. 141-158, 2001. Disponível em: <https://www5.trf5.jus.br/documento/?arquivo=Intervencao+estatal+sobre+o+dominio+economico%2C+livre+iniciativa+e+proporcionalidade+-+ESMAFE.pdf&tipo=p2603>. Acesso em: 08 jun. 2018.

NÓBREGA, M. **Lei de responsabilidade fiscal e leis orçamentárias**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2002.

NÓBREGA, M. Orçamento, eficiência e performance budget. In: _____ **Orçamentos públicos e direito financeiro**. [S.l.]: Revista dos Tribunais, 2011. p. 694-728.

NUSDEO, F. **Curso de Economia**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.

OLIVEIRA, G. D. G. V. D. O supremo tribunal federal e as cláusulas pétreas da forma federativa de estado e da separação de poderes em matéria tributária. In: NETTO, A. D. N.; OLIVEIRA, G. D. G. V. D.; QUEIROZ, L. C. S. D. **Tributação constitucional, justiça fiscal e segurança jurídica**. [S.l.]: GZ Editora, 2014. p. 61-110. Disponível em: <https://uerj.academia.edu/GustavoDaGama>. Acesso em: 16 dez. 2018.

OLIVEIRA, V. E. D. Poder Judiciário: árbitro dos conflitos constitucionais entre Estados e Uniao. **Lua Nova**, v. 78, p. 223-250, 2009.

ORAIR. RODRIGO OCTÁVIO, S. F. D. F. E. G. S. W. Política Fiscal e Ciclo Econômico: uma análise baseada em multiplicadores do gasto público. **Prêmio Tesouro Nacional**, 2016.

PAES, N. L. Os efeitos dos parcelamentos sobre a arrecadação tributária. **Estudos Econômicos**, São Paulo, v. 44, p. 323-350, abr.-jun. 2014. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0101-41612014000200004. Acesso em: 16 out. 2018.

PAULSEN, L. **Direito tributário**: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 15. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013.

PIANCASTELLI, M.; BOUERI, R.; LIMA, E. P. Descentralização fiscal, harmonização tributária e relações intergovernamentais: como distintas federações reagem aos desafios da globalização. **Desafios do Federalismo Fiscal**, p. 25-82, 2006.

PINHEIRO, C. D. F. **O Controle da despesa pública em ciclos econômicos recessivos como instrumento de promoção do desenvolvimento**. Natal: Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Norte, 2015. Disponível em: https://repositorio.ufrn.br/jspui/bitstream/123456789/23423/1/CristianeDeFigueiredoPinheiro_DISSERT.pdf. Acesso em: 14 out. 2018.

PRADO, S. **A questão fiscal na federação brasileira: diagnóstico e alternativas**. Comissão Econômica para América Latina (CEPAL). [S.l.]. 2007.

REGIS, A. **O novo federalismo brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

REISMAN, G. A mecânica de um ciclo econômico – abreviadamente, 2010. Disponível em: <https://www.mises.org.br/Article.aspx?id=828>. Acesso em: 14 out. 2018.

REZENDE, F. Brasil: conflitos federativos e reforma tributária. **Desafios do Federalismo Fiscal**, p. 83-114, 2006.

REZENDE, F. Desafios do Federalismo Fiscal. **Desafios do Federalismo Fiscal**, Rio de Janeiro, p. 11-23, 2006.

RIBEIRO, R. L. Do federalismo dualista ao federalismo de cooperação – a evolução dos modelos de estado e a repartição do poder de tributar. **Revista Interdisciplinar de Direito Faculdade de Direito de Valença**, v. 16, jan./jun. 2018.

ROTHBARD, M. Como ocorrem os ciclos econômicos. **Instituto Ludwig von Mises Brasil. Artigos**, 1963. Disponível em: <https://www.mises.org.br/Article.aspx?id=53>. Acesso em: 14 out. 2018.

SAABAG, E. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2012.

SALAMA, B. M. O que é pesquisa em direito e economia? **Cadernos Direito GV**, São Paulo, v. 5, p. 1-37, março 2008. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/2811>. Acesso em: 08 Ago. 2018.

SANCHES, J. L. S. **Justiça Fiscal**. [S.l.]: Fundação Francisco Manuel dos Santos e herdeiros de J. L. Saldanha Sanches, 2010.

SCAFF, F. F. ICMS, guerra fiscal e concorrência na venda de serviços telefônicos pré-pagos. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, p. 70-80, mar. 2006.

SCAFF, F. F. A desconfiança legítima no federalismo fiscal e a ADPF 523. **Consultor Jurídico**, julho 2018. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-jul-10/contas-vista-desconfianca-legitima-federalismo-fiscal-adpf-523#author>. Acesso em: 17 out. 2018.

SCAFF, F. F. Tributação, concorrência, sonegação e renúncias fiscais. **Consultor Jurídico - CONJUR**, 29 outubro 2018. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-out-29/tributacao-concorrenca-sonegacao-renuncias-fiscais>. Acesso em: 10 nov. 2018.

SCHOUERI, L. E. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SCHOUERI, L. E. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2018.

SEIXAS, L. F. M. Tributação indutora e análise econômica do direito: uma investigação crítica. **Tese de Doutorado - Centro de Ciências Jurídicas UFPE**, 2017.

SEIXAS, L. F. M. **Tributação indutora e análise econômica do direito**: uma investigação crítica. [S.l.]: [s.n.], 2017.

SHAH, A. **The New Fiscal Federalism in Brazil**. Washington, D.C.: The World Bank, v. World Bank Discussion Papers 124, 1991. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/268521914_The_New_Fiscal_Federalism_in_Brazil_World_Bank_Discussion_Papers_124?enrichId=rgreq-4453cc49e948d865f7322360e30d5ff4-XXX&enrichSource=Y292ZXJQYWdlOzI2ODUyMTkxNDtBUzoxNjYwMDQwODg5MDk4MjVAMTQxNjU4OTg2NzY5Ng. Acesso em: 27 jun. 2018.

SHOUERI, L. E. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro : Forense, 2005.

SILVA, J. A. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. São Paulo: Malheiros, 2010.

SILVA, J. A. D. **Curso de direito constitucional positivo**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

SILVA, J. A. D. Dos estados federados no federalismo brasileiro. **Federalismo y regionalismo**, México, 2005.

SPILIMBERGO, A. et al. Fiscal Policy for the Crisis. **IMF Staff Position Note. Internacional Monetary Fund**, Dez 2008. Disponível em: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/spn/2008/spn0801.pdf>. Acesso em: 28 set. 2018.

STEPAN, A. **Para uma nova análise comparativa do federalismo e da democracia**: federações que restringem ou ampliam o poder do Demos, Rio de Janeiro, v. 42, 1999. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0011-52581999000200001&lng=en&nrm=iso. Acesso em: 18 jul. 2018.

STEPHEN, H.; CASS, R. S. **The cost of right. Why liberty depends on taxes**. Londres: W.W. Norton&Company, 2000.

TIPKE, K. Y. D. **Justiça fiscal e o princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.

TORRES, R. L. **A idéia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

VAREJÃO, J. R. **Princípio da Igualdade e Direito Tributário**. São Paulo: MP Editora, 2008.

VIEIRA, D. M.; MELO, L. G. D. G. A isenção do imposto de renda sobre a distribuição de lucros e dividendos à luz do princípio da isonomia. **Direito e Desenvolvimento**, João Pessoa, v. 8, p. 76-94, 2017.

WATTS, R. L.; HOBSON, P. **Fiscal federalism in Germany**. Kingston: Queen's University, 2000. Disponível em: <https://www.queensu.ca/iigr/sites/webpublish.queensu.ca.iigrwww/files/files/WorkingPapers/watts/WattsFiscalFederalismGermany2000.pdf>. Acesso em: 11 nov. 2018.

WATTS, R. L.; VIGNEAULT, M. **Fiscal federalism in the United States**. Kingston: Queen's University, 2000. Disponível em: <https://www.queensu.ca/iigr/sites/webpublish.queensu.ca.iigrwww/files/files/WorkingPapers/watts/WattsFiscalFederalismUSA2000.pdf>. Acesso em: 10 nov. 2018.