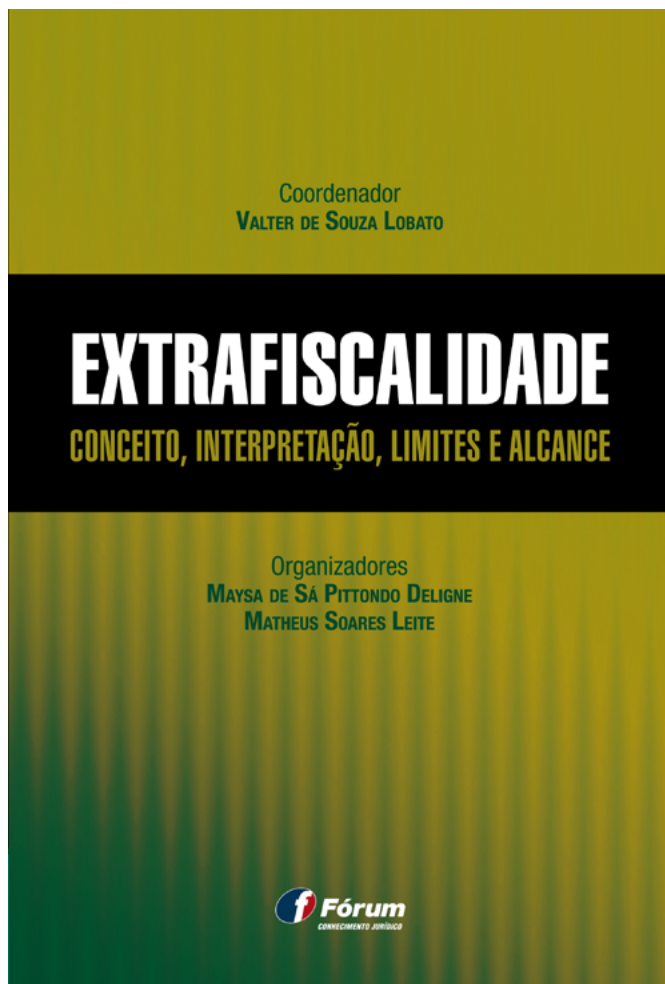




Coordenador
Valter de Souza Lobato

EXTRAFISCALIDADE

Conceito, Interpretação, Limites e Alcance

Área específica
Direito Tributário.

A EXTRAFISCALIDADE COMO CRITÉRIO DE MODULAÇÃO DOS EFEITOS NAS DECISÕES EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Alexandre Alkmim Teixeira, Heitor Ribeiro Felipe

A SELETIVIDADE COMO INSTRUMENTO EXTRAFISCAL E SEUS LIMITES

André Mendes Moreira, Thelson Barros Motta

PODER JUDICIÁRIO E O CONTROLE DAS NORMAS TRIBUTÁRIAS INDUTORAS

Anita de Pascali, Maysa de Sá Pittondo Deligne

AS NORMAS TRIBUTÁRIAS INDUTORAS E A IMPORTÂNCIA DO CONTROLE INTERNO E EXTERNO PELOS PODERES

Bruno Sartori de C. Barbosa, Rômulo J. Martins Jr., Marcos Moura

O ALCANCE E OS LIMITES DA EXTRAFISCALIDADE

**Daniel de Magalhães Pimenta,
Livia Ignes Ribeiro de Lima, Rafael Braga de Moura**

ANÁLISE DA EXTRAFISCALIDADE NA ESTRUTURA DA NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA

Flávio Couto Bernardes, José Francisco Lemos

RELAÇÃO ENTRE CONSTITUIÇÃO FINANCEIRA E CONSTITUIÇÃO ECONÔMICA

Helena Taveira Torres

IRRETROATIVIDADE E FUNÇÃO EXTRAFISCAL DO TRIBUTO: ELEMENTOS PARA A SUPERAÇÃO DEFINITIVA DA SÚMULA Nº 584 DO STF

Luís Eduardo Schoueri, Ricardo André Galendi Júnior

EXTRAFISCALIDADE: ENTRE FINALIDADE E CONTROLE

Martha Leão

A EXTRAFISCALIDADE COMO FATOR ESSENCIAL PARA O ALCANCE DA JUSTIÇA DISTRIBUTIVA EM TEMPOS DE CRISE

Valter de Souza Lobato, Matheus Soares Leite

EVENTUAIS EFEITOS SANCIONATÓRIOS DA EXTRAFISCALIDADE E SUA (IN)ADEQUAÇÃO AO ORDENAMENTO JURÍDICO PÁTRIO

**Carlos Rogério de Oliveira Londe,
Fernanda Antunes Guedes**

A EXTRAFISCALIDADE COMO INSTRUMENTO CONSTITUCIONAL DE FOMENTO À CULTURA: O CASO DA INDÚSTRIA AUDIOVISUAL BRASILEIRA

Thiago Álvares Feital

Áreas afins

Direito Financeiro, Direito Constitucional, Direito Administrativo, Teoria Geral do Direito, Hermenêutica Jurídica e Direito Público.

Público-alvo/consumidores

Estudantes avançados e de cursos de especialização, bem como congressistas e profissionais que atuam no Direito Tributário.

FORMATO: 14,5 X 21,5 cm
CÓDIGO: 10001184

X123

Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance / Valter de Souza Lobato (Coord.); Maysa de Sá Pittondo Deligne (Org.); Matheus Soares Leite (Org.). – Belo Horizonte : Fórum, 2017.

245 p.

ISBN 978-85-450-0295-6

1. Direito Tributário. 2. Direito Financeiro. I. Lobato, Valter de Souza. II. Deligne, Maysa de Sá Pittondo. III. Leite, Matheus Soares. IV. Título.

CDD 341.39

CDU 336.2

Informação bibliográfica deste livro, conforme a NBR 6023:2002 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

LOBATO, Valter de Souza (Coord.); DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo (Org.); LEITE, Matheus Soares (Org.). Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance. Belo Horizonte: Fórum, 2017. 245 p. ISBN 978-85-450-0295-6.

SUMÁRIO

PREFÁCIO

Sacha Calmon Navarro Coelho..... 9

ITEM 1

A EXTRAFISCALIDADE COMO CRITÉRIO DE MODULAÇÃO DOS EFEITOS NAS DECISÕES EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Alexandre Alkmim Teixeira, Heitor Ribeiro Felipe 11

- 1.1 Introdução 11
- 1.2 Da intervenção estatal na esfera privada 12
- 1.3 Do instituto da modulação dos efeitos da decisão 17
- 1.4 As consequências da banalização do instituto da modulação..... 27
- 1.5 Conclusão 30

ITEM 2

A SELETIVIDADE COMO INSTRUMENTO EXTRAFISCAL E SEUS LIMITES

André Mendes Moreira, Thelson Barros Motta 31

- 2.1 Intróito 31
- 2.2 O princípio da seletividade..... 32
- 2.3 Aplicação prática no IPI 35
- 2.4 Possibilidade de controle judicial 38
- 2.5 Conclusões..... 46

ITEM 3

PODER JUDICIÁRIO E O CONTROLE DAS NORMAS TRIBUTÁRIAS INDUTORAS

Anita de Pascali, Maysa de Sá Pittondo Deligne 49

- 3.1 Introdução 49
- 3.2 Normas tributárias indutoras: definição e técnicas de indução 50
- 3.3 Critérios para o controle das normas tributárias indutoras..... 55
- 3.4 O controle das normas tributárias indutoras pelo Poder Judiciário.... 59
- 3.5 Conclusão 66

ITEM 4

AS NORMAS TRIBUTÁRIAS INDUTORAS E A IMPORTÂNCIA DO CONTROLE INTERNO E EXTERNO PELOS PODERES

Bruno Sartori de C. Barbosa, Rômulo J. Martins Jr., Marcos Moura.....	69
4.1 Introdução	69
4.2 Formas de controle.....	74
4.3 O controle externo exercido pelo Judiciário e a necessidade de evolução em sua forma de atuação quando do controle de normas tributárias extrafiscais.....	81
4.4 Conclusão	85

ITEM 5

O ALCANCE E OS LIMITES DA EXTRAFISCALIDADE

Daniel de Magalhães Pimenta, Lívia Ignes Ribeiro de Lima, Rafael Braga

de Moura	87
5.1 Introdução	87
5.2 Breves considerações sobre a extrafiscalidade.....	90
5.3 Alcance da extrafiscalidade no sistema tributário brasileiro	91
5.4 Limites das normas extrafiscais.....	97
5.5 Conclusão	105

ITEM 6

ANÁLISE DA EXTRAFISCALIDADE NA ESTRUTURA DA NORMA

JURÍDICA TRIBUTÁRIA

Flávio Couto Bernardes, José Francisco Lemos

6.1	Introdução.....	107
6.2	Desenvolvimento	108
6.3	Conclusão.....	121

ITEM 7

RELAÇÃO ENTRE CONSTITUIÇÃO FINANCEIRA E CONSTITUIÇÃO ECONÔMICA

Heleno Taveira Torres

7.1	Distinção dos tributos no ordenamento constitucional e extrafiscalidade.....	123
7.2	A “extrafiscalidade” como realização dos fins constitucionais do estado	127
7.3	Constituição econômica como limitação constitucional ao direito tributário e o intervencionismo da constituição financeira	132
7.4	Considerações finais – extrafiscalidade no direito financeiro como instrumento de transformação e o compromisso intergeracional.....	134

ITEM 8

IRRETROATIVIDADE E FUNÇÃO EXTRAFISCAL DO TRIBUTO:

ELEMENTOS PARA A SUPERAÇÃO DEFINITIVA DA SÚMULA

Nº 584 DO STF

Luís Eduardo Schoueri, Ricardo André Galendi Júnior.....

8.1	Introdução.....	141
8.2	Contexto da edição da Súmula nº 584.....	143
8.3	Compatibilidade com as modificações legislativas e constitucionais supervenientes	147
8.4	Irretroatividade e função extrafiscal do tributo	155
8.5	Conclusões.....	165

ITEM 9

EXTRAFISCALIDADE: ENTRE FINALIDADE E CONTROLE

Martha Leão.....

9.1	Introdução	167
9.2	A definição de extrafiscalidade	170
9.3	Controle da extrafiscalidade	178
9.4	Conclusões.....	184

ITEM 10

A EXTRAFISCALIDADE COMO FATOR ESSENCIAL PARA O ALCANCE DA JUSTIÇA DISTRIBUTIVA EM TEMPOS DE CRISE

Valter de Souza Lobato, Matheus Soares Leite

10.1	Introdução	187
10.2	Breves apontamentos sobre a extrafiscalidade	188

10.3	A importância da extrafiscalidade em tempos de crise	196
10.4	Efeitos decorrentes da adoção da extrafiscalidade nos Estados Unidos da América (EUA).....	202
10.5	Conclusão	205
ITEM 11		
EVENTUAIS EFEITOS SANCIONATÓRIOS DA EXTRAFISCALIDADE E SUA (IN)ADEQUAÇÃO AO ORDENAMENTO JURÍDICO PÁTRIO		
	Carlos Rogério de Oliveira Londe, Fernanda Antunes Guedes	207
11.1	Introdução – a extrafiscalidade à luz do sistema constitucional brasileiro	207
11.2	Sanção	208
11.3	Extrafiscalidade	216
11.4	Distinções e pontos comuns.....	227
11.5	Conclusão	228
ITEM 12		
A EXTRAFISCALIDADE COMO INSTRUMENTO CONSTITUCIONAL DE FOMENTO À CULTURA: O CASO DA INDÚSTRIA AUDIOVISUAL BRASILEIRA		
	Thiago Álvares Feital	231
12.1	Introdução	231
12.2	Fundamento constitucional da extrafiscalidade cultural	233
12.3	O papel dos incentivos fiscais no contexto econômico da indústria audiovisual.....	235
12.4	O caso brasileiro: a Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional (CONDECINE).....	238
12.5	Considerações finais.....	240
SOBRE OS AUTORES		243

A EXTRAFISCALIDADE COMO FATOR ESSENCIAL PARA O ALCANCE DA JUSTIÇA DISTRIBUTIVA EM TEMPOS DE CRISE

VALTER DE SOUZA LOBATO
MATHEUS SOARES LEITE

10.1 Introdução

A Constituição Federal de 1988 elencou diversos objetivos fundamentais a serem perseguidos pelo Estado brasileiro (art. 7º da CF/88), dentre eles o desenvolvimento nacional, a justiça social, bem como a erradicação da pobreza e da marginalização, além da diminuição das desigualdades sociais. E para a concretização dos referidos objetivos, o Estado vale-se da arrecadação tributária como forma de angariar recursos para colocar em prática as políticas públicas, e muitas vezes o faz, também, com o espeque de intervir nas estruturas econômicas.

Dessa forma, os tributos representam um dos instrumentos de que se vale o Estado para a consecução dos valores e dos princípios constitucionais.¹ E a atividade financeira do Estado, da qual a arrecadação

¹ QUINTERO, Ruth Martinón. *Las posibilidades de la política fiscal como instrumento contra la exclusión social: repensar la democracia: inclusión y diversidad*. IX Congreso Español de Ciencia Política y de la Administración. AECPA, 2009. p. 2.

tributária faz parte, ganha ainda mais relevo em se tratando de um Estado Social e Democrático de Direito, tal como o preconizado pela Constituição de 1988. Isso porque de nada vale a previsão de diversos direitos sociais sem que seja possível sua real implementação.

É nesse contexto que se insere o ingrediente da extrafiscalidade, indispensável para o alcance da justiça distributiva em tempos de crise, além de se consubstanciar como força motora para a diminuição das desigualdades sociais. A utilização do instrumento da tributação com finalidade precipuamente diversa da eminentemente arrecadatória pode colaborar para o atingimento dos objetivos plasmados pela Constituição de 1988.

A princípio, é de se estranhar que o uso dos tributos com finalidade diversa da arrecadatória possa beneficiar a parcela da população menos favorecida,² eis que já se encontram protegidos pelo princípio da capacidade contributiva.

No entanto, conforme será demonstrado, o correto manejo do instrumento tributário pode contribuir para a redução das desigualdades sociais de diversas maneiras, como, por exemplo, ao impulsionar o desenvolvimento de determinadas regiões, ocasionando consequentemente o aumento da oferta de empregos. Da mesma forma, medidas tributárias também podem ser adotadas para a proteção de indivíduos considerados excluídos ou com maior possibilidade de exclusão.³ Tem-se, nesse desiderato, por exemplo, as louváveis isenções de IPVA para deficientes físicos que contribuem para a reinserção dessa parcela da população na vida social, eliminando ou minorando barreiras impostas pelas condições fáticas de existência.

A importância da extrafiscalidade é, pois, de extrema relevância, notadamente em tempos de crise, motivo pelo qual é o tema central de estudo do presente artigo, sobre o qual se passa a discorrer nas linhas seguintes.

10.2 Breves apontamentos sobre a extrafiscalidade

É da essência do direito regular as relações humanas como forma de possibilitar a convivência harmônica entre os indivíduos.

² QUINTERO, Ruth Martinón. *Las posibilidades de la política fiscal como instrumento contra la exclusión social: repensar la democracia: inclusión y diversidad*. IX Congreso Español de Ciencia Política y de la Administración. AECPA, 2009. p. 7.

³ QUINTERO, Ruth Martinón. *Las posibilidades de la política fiscal como instrumento contra la exclusión social: repensar la democracia: inclusión y diversidad*. IX Congreso Español de Ciencia Política y de la Administración. AECPA, 2009. p. 7.

Impor limites e criar condições para o desenvolvimento humano são apenas alguns exemplos da importante função que o direito exerce na sociedade.

A busca pela justiça é a pedra preciosa do direito. Não há direito se houver injustiça ao mesmo tempo em que é inconcebível pensar em uma sociedade que não esteja munida de um arcabouço legal mínimo que ordene as ações humanas. Se a finalidade do direito é a busca pela justiça, esta busca recebe o incremento de outros ingredientes jurídicos que, de forma coordenada e em diversidade de intensidade, pretendem atingir os fins colimados pela Constituição Federal.

No campo das ciências criminais, desponta a pena atribuída ao condenado como forma de retribuição da violência e, a depender da teoria adotada, vislumbra-se, ainda, a finalidade da prevenção do crime e ressocialização do acusado. O fim maior, contudo, permanece sendo a busca pela justiça, e a adoção de determinada política criminal é capaz de desestimular ou engenhosamente estimular a prática de certos crimes.

Não é exagero afirmar que a certeza da impunidade, no tocante à prática de crimes, pode impulsionar o aumento da criminalidade. O direito, portanto, ao regular comportamentos intersubjetivos, é capaz de estimular ou desestimular certos tipos de condutas, não só no direito penal, mas em diversos outros ramos. Na mesma toada, normas que burocratizam exageradamente as relações de emprego podem estimular o aumento considerável de empregos informais, efeito indesejado e muitas vezes não pensado quando da edição de determinados diplomas normativos.

No campo do direito tributário, a história não é diversa. A busca pela justiça tributária conta com inúmeras medidas que visam à eliminação das desigualdades regionais, melhor distribuição de renda, acesso aos bens essenciais da vida etc. O raciocínio no sentido de que a atividade tributária consiste apenas em arrecadar recursos aos cofres públicos é demasiadamente simplista e acaba por ignorar as diversas facetas que a questão envolve.

Intimamente relacionada com o direito econômico e com a própria economia, o instrumento da tributação, se bem manejado, é capaz de impulsionar o desenvolvimento econômico de um país, reduzindo eventuais déficits nas contas públicas, além de permitir a implementação de inúmeras medidas que almejam o atingimento das finalidades constitucionais, mormente no campo dos amplos direitos sociais traçados pelo Constituinte. Um sistema tributário injusto, contudo, e mal planejado pode ocasionar efeitos diametralmente opostos, aumentando o déficit nas contas públicas, bem como a fuga de capitais para ordenamentos jurídicos estrangeiros.

A incidência tributária, dessa forma, é capaz de influenciar a escolha das preferências dos indivíduos, estimulando ou desestimulando determinadas práticas ou atividades. Não é inoportuno afirmar que os custos tributários influenciam, sobremaneira, as decisões estratégicas dos contribuintes que, em muitas situações, procuram minimizar o impacto da tributação como forma de garantir o exercício da livre iniciativa, sendo, muitas vezes, dever do próprio administrador ao conduzir seus negócios.

A doutrina, atenta às finalidades da tributação, passou a utilizar a expressão “extrafiscalidade” para fazer referência à “atividade financeira que o Estado exercita sem o fim precípuo de obter recursos para o seu erário, para o Fisco, mas sim com vistas a ordenar ou reordenar a economia e as relações sociais”.⁴ Em outras palavras, a competência tributária é exercida não apenas para arrecadar recursos aos cofres públicos, mas para atingir finalidades diversas, notadamente as encampadas pela Constituição.

A fiscalidade, por sua vez, ou caráter meramente fiscal passou a designar o objetivo estritamente arrecadatório no exercício da competência tributária. Em suma, o interesse primordial cinge-se na arrecadação tributária. Nesse sentido, compreende, pois, a mais diversa doutrina:

No âmbito tributário, empregam-se os termos fiscalidade e extrafiscalidade para indicar essas funções normativas. Fala-se em “fiscalidade” quando as disposições normativas inerentes a determinado tributo denunciem a preponderância da finalidade arrecadatória. Por outro lado, verificando-se que há prevalência de objetivos outros, como sociais, políticos ou econômicos, atribui-se o nome “extrafiscalidade”.⁵

A extrafiscalidade é, pois, instrumento tributário de realização da intervenção do Estado na ordem econômica, o que a coloca a meio caminho do tributário com o econômico, ou, mais precisamente, do Direito Tributário com o Direito Econômico ou regulatório, cunhando-se em Portugal a significativa denominação direito econômico fiscal.⁶

Por fiscalidade temos o objetivo de a exação carrear dinheiro para os cofres públicos. Por extrafiscalidade vemos o exercício da competência

⁴ FALCAO, Raimundo Bezerra. *Tributação e mudança social*. Rio de Janeiro: Forense, 1981. p. 48-49.

⁵ TOMÉ, Fabiana Del Padre. A extrafiscalidade tributária como instrumento para concretizar políticas públicas. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Tributação e desenvolvimento: homenagem ao professor Aires Barreto*. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 209.

⁶ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. O conteúdo da extrafiscalidade e o papel das Cides. Efeitos decorrentes da não-utilização dos recursos arrecadados ou da aplicação em finalidade diversa. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 131, p. 45, ago. 2006.

tributária buscando fins outros que a arrecadação, procurando estimular ou desestimular outros comportamentos.⁷

No entanto, apesar de ser possível reconhecer a existência de tributos de caráter nitidamente fiscal, jamais será possível afirmar que a finalidade que os tangenciam é unicamente o incremento das receitas públicas mediante o aumento da arrecadação. Ademais, o fim último a ser perseguido pelo ordenamento jurídico e por toda e qualquer norma deve ser a justiça e, no campo do direito tributário, destaca-se a justiça tributária.

Além de não ser desejado que o fim único de determinada exação seja o interesse meramente arrecadatório, trata-se de algo, ainda, infactível, pois a mera existência de determinada norma com viés arrecadatório pode ocasionar inúmeros outros efeitos, inclusive efeito diverso, tal como a fuga deliberada à tributação, por considerá-la, por exemplo, injusta. Ademais, de nada valerá a arrecadação se não houver consequentemente o uso dos recursos públicos angariados com o intuito de promover o bem comum.

Assim, o intuito meramente fiscal, se existente, nunca será o único a tangenciar determinada exação, mas é possível afirmar que, em determinadas situações, tal aspecto poderá prevalecer em detrimento de outros.

Os tributos com funções ou características nitidamente extra-fiscais, na mesma toada, não objetivam tão somente a consecução de finalidades diversas da arrecadação, pois ocasionam, via oblíqua, o incremento dos cofres públicos, ainda que essa característica ou função não seja a predominante. Percebe-se, portanto, que, ao atribuir a determinado tributo a característica da extrafiscalidade ou fiscalidade, não significa dizer que é a única existente, tratando-se apenas de um viés preponderante em determinada exação.

Há quem diga, pois, que “a utilização de tributos com vistas a finalidades outras que não a estritamente arrecadatória talvez seja tão antiga quanto a própria história dos tributos como instrumento de custeio das nações”.⁸ Ademais, há muito já afirmava Gianinini, para quem:

(...) la finalidad del impuesto es procurar un ingreso al Estado, pero es necesario decir que tal finalidad no constituye siempre el único motivo de la imposición;

⁷ BECHO, Renato Lopes. Competência tributária, extrafiscalidade e novos desafios para o Direito Tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 216, p. 129-130, set. 2013.

⁸ BARBOSA, Hermano Antônio do Cabo Notaroberto. Regulação Econômica e Tributação: o papel dos incentivos fiscais. In: DOMÍNGUES, José Marcos (Coord.). *Direito Tributário e políticas públicas*. São Paulo: MP, 2008. p. 261.

de hecho, la utilización del impuesto se presta también para la consecución de fines no fiscales.⁹

O ponto comum entre a extrafiscalidade e fiscalidade, contudo, é o fim maior a ser perseguido, devendo sempre buscar a prestigiar o alcance dos ditames constitucionais.

Vê-se, portanto, que a neutralidade tributária, no sentido de que a tributação não deve causar interferência em questões econômicas, está longe de ser uma realidade, mormente levando em consideração que o sistema do direito e o sistema econômico se encontram interligados, tanto em seus efeitos quanto em seus objetivos. Admitir uma tributação exclusivamente neutra significa analisar de forma distante e isolada as consequências e os efeitos da incidência tributária.

A imposição de gravames, em maior ou menor grau, impacta direta ou indiretamente no comportamento humano, sendo que, nas hipóteses em que a exação apresenta característica essencialmente extrafiscal, este objetivo denota uma importância ainda maior do que a própria arrecadação, não sendo capaz de excluir, contudo, o interesse arrecadatório, eis que intimamente atrelado. Na mesma toada, uma tributação voltada precipuamente com vistas à arrecadação de recursos públicos não pode ignorar que, em maior ou menor grau, acaba por influenciar no comportamento dos contribuintes. Nesse diapasão, conforme já ressaltado, a neutralidade tributária, vista sob a perspectiva de que a tributação não pode ou necessariamente não deve afetar o comportamento do agente econômico, deve ser de antemão afastada, pelo menos sob uma ótica absoluta.

E a situação não poderia ser diferente. A atividade financeira do Estado, consistente na procura de meios para a satisfação das necessidades públicas,¹⁰ somente se concretiza com a persecução das finalidades constitucionais, colocando-as em prática sempre em busca do bem comum.¹¹ Assim, no desenvolvimento da atividade financeira, o Estado não volta sua preocupação apenas para o interesse arrecadatório, mas também para a concretização das finalidades eleitas.

⁹ Cf. GIANINNI, A. D. *Instituciones de derecho tributário*. Tradução Fernando Sainz de Bujanda. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1957.

¹⁰ DEODATO, Alberto. *Manual de ciência das finanças*, 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1952. p. 23.

¹¹ No mesmo sentido, Kiyoshi Harada (HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2004. p. 28) aduz que a atividade financeira do Estado é a atuação estatal voltada para obter, gerir e aplicar os recursos financeiros necessários à consecução das finalidades do Estado que, em última análise, se resumem na realização do bem comum.

A atividade financeira é, pois, o instrumento de que se vale o Estado na busca pela concretização dos objetivos previstos pela Constituição e que fatalmente não se realizariam sem a ocorrência de dispêndios financeiros. É na escolha dos programas, ações e atividades a serem priorizadas pelo Estado que a extrafiscalidade se mostra ainda mais evidente.

O instrumento da tributação, com o objetivo de estimular o crescimento de determinado setor da economia, é um forte exemplo da presença do ingrediente da extrafiscalidade, mormente levando em consideração que, em inúmeras vezes, o Estado se vale da concessão de créditos tributários ou de benefícios fiscais capazes de impactar os agentes econômicos do mercado. A atividade financeira do Estado não é um simples instrumento para a obtenção de receitas, mas vai além ao possibilitar o desenvolvimento social, impulsionando profundas alterações na estrutura da sociedade.

Os instrumentos tributários e financeiros encontram-se, pois, intimamente ligados como indispensáveis à concretização das políticas públicas. Em outras palavras:

(...) é a atividade financeira do Estado que torna possível o exercício de todas as suas outras atividades, proporcionando meios para satisfazer às necessidades públicas inerentes à ordem social e econômica, tais como educação, previdência, saúde, segurança, dentre outras.¹²

A extrafiscalidade, além de ser uma presença constante e inafastável *in totum* na realidade tributária brasileira, é um desejo aspirado pelo Constituinte para a consecução dos objetivos traçados pela Magna Carta de 1988.

A título de exemplo, é possível invocar o art. 146-A da Constituição Federal de 1988, que dispõe no sentido de que lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência.¹³ No mesmo sentido, tem-se a seletividade do IPI, prevista no art. 153, §3º, I, cuja finalidade se mostra ao barateamento dos produtos essenciais, de primeira necessidade, em detrimento dos produtos considerados superfluos.¹⁴

¹² TOMÉ, Fabiana Del Padre. A extrafiscalidade tributária como instrumento para concretizar políticas públicas. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Tributação e desenvolvimento: homenagem ao professor Aires Barreto*. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 203.

¹³ Conforme: TAVARES, Diego Ferraz Lemos. A capacidade Contributiva na Tributação Extrafiscal. In: DOMINGUES, José Marcos (Coord.). *Direito tributário e políticas públicas*. São Paulo: MP, 2008. p. 96-97.

¹⁴ Conforme: TAVARES, Diego Ferraz Lemos. A capacidade contributiva na tributação extrafiscal. In: DOMINGUES, José Marcos (Coord.). *Direito Tributário e políticas públicas*. São Paulo: MP, 2008. p. 96-97.

Ainda citando exemplos, tem-se a previsão contida no art. 153, §4º, I, atinente ao Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), que determina sua progressividade e a fixação de alíquotas de forma a desestimular a manutenção de propriedades produtivas, voltando-se nitidamente à promoção da função social da propriedade.¹⁵

Percebe-se, pois, que o próprio Constituinte almejou interesses diversos na utilização do tributo com simples viés arrecadatário. Em muitas situações, a extrafiscalidade objetiva não somente a consecução das finalidades constitucionais, mas, de forma coordenada, a promoção das políticas públicas escolhidas e priorizadas pelo Estado, ainda que dentro de um contexto econômico delimitado. Nessa toada, “por meio das disposições normativas tributárias, instrumentalizam-se as políticas públicas, desencorajando práticas que, embora lícitas, sejam indesejadas, e incentivando condutas almejadas pela sociedade”.¹⁶

A extrafiscalidade representa, pois, um instrumento importante para a consecução e efetivação das políticas públicas ao influenciar no comportamento dos contribuintes, atingindo finalidades diversas da mera arrecadação tributária, que jamais poderá ser um fim em si mesmo. Isso porque de nada valerá o superávit das contas públicas se a função do Estado não é acumular riquezas, mas, sim, criá-las mediante o desenvolvimento de setores econômicos e sociais, além de distribuí-las como forma de atingir o bem comum, notadamente por meio da redução das desigualdades sociais.

Nesse desiderato, cumpre traçar de antemão questões já debatidas pela doutrina concernente à temática da extrafiscalidade.¹⁷ De início, é preciso ressaltar que a expressão pode ser empregada para demonstrar realidades absolutamente distintas. A uma, pode fazer referência aos efeitos extrafiscais dos tributos em decorrência da própria consequência da imposição do gravame; a duas, pode fazer referência aos fins extrafiscais dos tributos e que muitas vezes se exteriorizam mediante a adoção de algumas técnicas, dentre as quais a de dedução ou isenção; ou mesmo pode fazer referência aos tributos extrafiscais

¹⁵ Conforme: TAVARES, Diego Ferraz Lemos. A capacidade contributiva na tributação extrafiscal. In: DOMINGUES, José Marcos (Coord.). *Direito Tributário e políticas públicas*. São Paulo: MP, 2008. p. 96-97.

¹⁶ TOMÉ, Fabiana Del Padre. A extrafiscalidade tributária como instrumento para concretizar políticas públicas. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Tributação e desenvolvimento: homenagem ao professor Aires Barreto*. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 210.

¹⁷ GUTIÉRREZ, Carolina Rozo. Las Funciones extrafiscales del tributo, a propósito de la tributación medioambiental en el ordenamiento jurídico colombiano. Foro. *Revista de Derecho*, n. 1, p. 168, I semestre 2003.

propriamente ditos, que possuem uma nítida função extrafiscal que prevalece em detrimento da função arrecadatória.

Ademais, nesse desiderato, é possível afirmar que a extrafiscalidade pode se fazer presente por meio de diversas formas, estimulando ou desestimulando a adoção de determinados comportamentos. Nesse contexto, a extrafiscalidade nem sempre ensinará a redução da carga tributária, podendo crescer à tributação quando a finalidade for desestimular determinado comportamento, tal como ocorre no caso da tributação da venda do cigarro, que ocorre mediante alíquotas majoradas.

A extrafiscalidade pode, ainda, ser típica quando sua presença possuir contornos expressamente e diretamente definidos pela Constituição, tal como no caso da tributação progressiva do ITR, em se tratando de propriedades improdutivas (art. 153, §4º, da CF/88), ou mesmo atípica quando sua presença for resultado de medidas infraconstitucionais e que almejam a consecução das finalidades constitucionais. A título de exemplo, tem-se a criação de benefícios fiscais que eventualmente ocasionam a redução da carga tributária relativamente a determinado contribuinte ou a um grupo de contribuintes.

A extrafiscalidade, ademais, deve estar sempre em compasso com o princípio da capacidade contributiva, devendo ambos os aspectos ser analisados, coordenadamente, em caráter de complementaridade, ou seja, de forma não excludente. Assim, a eventual existência do caráter nitidamente extrafiscal de determinada exação não significa admitir a inobservância do princípio da capacidade contributiva. Da mesma forma, o princípio da capacidade contributiva não afasta de plano a extrafiscalidade concernente às exações tributárias. Em maior ou menor grau, ambos devem coexistir, sempre num juízo de ponderação que procure refletir os objetivos constitucionais. Ademais, a extrafiscalidade não pode ferir o princípio da igualdade. Desigualdades ocasionadas por uma tributação extrafiscal devem ser justificadas constitucionalmente, sempre num juízo de razoabilidade e proporcionalidade. Não é possível admitir, pois, que determinado contribuinte seja beneficiado com determinada medida tributária sem que outro contribuinte em idêntica situação também dela se beneficie. As desigualdades, quando existentes, devem ser justificadas sob a ótica da Constituição, merecendo ser repelida do ordenamento jurídico qualquer medida em sentido contrário. Em outras palavras, a extrafiscalidade não pode representar a outorga de benefícios fiscais em caráter de verdadeiro privilégio odioso. A incidência tributária diversificada deve ocorrer na exata medida permitida pela Constituição, somente sendo possível tolerar

discriminações que guardem relação de congruência e de eficiência com os objetivos maiores previstos na Constituição.¹⁸

O direito tributário, por meio do ingrediente da extrafiscalidade, desponta, pois, como um importante instrumento que atua não apenas relativamente aos eventos passados, mas também prospectivamente na medida em que é capaz de estimular ou desestimular comportamentos com o objetivo de alcançar a pacificação social, tão almejada pelo direito.¹⁹

10.3 A importância da extrafiscalidade em tempos de crise

Tendo em vista que a extrafiscalidade pode se fazer presente sob diversas formas, o presente estudo pretende demonstrar a sua importância, com especial enfoque na concessão de benefícios ou incentivos fiscais, mormente no contexto atual de crise econômica, marcado pela completa insuficiência de recursos públicos para atingir as finalidades públicas.

À primeira vista, a proposta se mostra um tanto quanto contraditória ou mesmo curiosa, pois, a princípio, a concessão de benefícios fiscais tem como consequência a queda na arrecadação tributária, sendo, em determinadas hipóteses, verdadeira renúncia de receita. Dessa forma, é de se estranhar o comportamento do Estado que abre mão de receitas públicas dentro do atual contexto de crise econômica vivenciado, especialmente, pelo Estado brasileiro.

Estima-se que, nos Estados Unidos da América, as chamadas *tax expenditures*, medidas concernentes à dedução ou exclusão de determinadas receitas, diferimento do pagamento do tributo ou mesmo a imposição de alíquotas diferenciadas, sejam responsáveis pela perda de um trilhão de dólares de receita por ano.²⁰ No Brasil, a situação não é diferente. Em estudo feito por auditores da Receita Federal para o jornal

¹⁸ TAVARES, Diego Ferraz Lemos. A capacidade contributiva na tributação extrafiscal. In: DOMINGUES, José Marcos (Coord.). *Direito tributário e políticas públicas*. São Paulo: MP, 2008. p. 102.

¹⁹ TAVARES, Diego Ferraz Lemos. A capacidade contributiva na tributação extrafiscal. In: DOMINGUES, José Marcos (Coord.). *Direito Tributário e políticas públicas*. São Paulo: MP, 2008. p. 110.

²⁰ SUGIN, Linda. Tax expenditures, reform, and distributive justice, 3 *Colum. J. Tax L.* 1, ano 2011, p. 03. Disponível em: <http://ir.lawnet.fordham.edu/faculty_scholarship/60>. Acesso em: 20 jul. 2016.

Folha de São Paulo, estima-se que as desonerações de tributos concedidas pelo governo desde 2011 somarão, em 2018, cerca de R\$458 bilhões.²¹

Numa visão estreita, a princípio, é de se imaginar que, no cenário atual de crise econômica, a eliminação de toda e qualquer desoneração possa possibilitar automaticamente a desejada recuperação das contas públicas. Contudo, essa visão parece ignorar a importância dos benefícios fiscais como instrumentos para a concretização das políticas públicas. Não são raras as vezes em que os incentivos tributários são criados como forma de impulsionar o crescimento econômico, seja em nível regional ou nacional, reconhecendo a importância do crescimento industrial para o alcance do bem comum, notadamente mediante a criação de empregos e oportunidades para todos os cidadãos brasileiros.

A importância da livre iniciativa econômica foi reconhecida, inclusive, pelo Constituinte, tendo em vista que a atividade empresarial é fundamental para o crescimento do Estado brasileiro (art. 1º, IV, e art. 170 da CF/88). Ocorre que, nos dias atuais, verifica-se, na prática, um cenário completamente distinto, qual seja, o empresariado é visto pelo Estado como um adversário a ser perseguido, distorcendo a visão de cooperação e complementariedade que o ente estatal e o ente privado podem desempenhar na consecução de interesses intimamente convergentes.

A concessão de incentivos ou benefícios fiscais é conforme dito, inclusive opção constitucional, sendo instrumento desejado pelo ordenamento jurídico, mormente levando em conta sua importância na consecução dos objetivos constitucionais.

A análise míope dos benefícios fiscais como mera renúncia de receita ignora sua importância no contexto político, social e econômico por não consistir unicamente na flexibilização da carga tributária. Pouco se diz a respeito dos efeitos dos benefícios fiscais e como eles afetam a conduta dos particulares. Não se vê nos debates atuais a preocupação em analisar os propósitos e a efetividade da adoção dessas medidas. Em inúmeras situações, há interesses dignos de proteção e que merecem ser estimulados pelo Estado. Ademais, em se tratando de incentivos fiscais outorgados em sede de regimes individuais, por exemplo, a transparência fiscal ganha relevo, pois é possível constatar uma melhor possibilidade de controle das políticas públicas quando comparado com o controle efetuado no contexto de um orçamento

²¹ *Dilma deu 458 bilhões em desonerações*. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/mercado/2015/09/1678317-dilma-deu-r-458-bilhoes-em-desoneracoes.shtml>>. Acesso em: 10 jul. 2016.

geral, levado a efeito pelas escolhas dos entes políticos. A princípio, quando a concessão de benefícios fiscais ocorre de forma direcionada a determinado contribuinte, a fiscalização do cumprimento das condições impostas e o progresso no atingimento das finalidades públicas tornam-se muito mais visíveis, o que pode contribuir para a redução da sonegação tributária, havendo, inclusive, a depender da situação, a exigência de relatórios semestrais ou anuais que podem ser analisados e verificados pelos entes públicos e, inclusive, pela própria população.

A concessão de benefícios fiscais representa, ainda, reflexos da política pública adotada pelo governo, podendo funcionar como peça-chave na distribuição da riqueza e no alcance da justiça tributária, bem como possibilita o crescimento econômico. A título de exemplo, tem-se a publicação da Lei nº 11.196/05, conhecida popularmente como “Lei do Bem”, que concede incentivos fiscais às empresas que investem em pesquisa e desenvolvimento no campo da inovação tecnológica com o objetivo de impulsionar o desenvolvimento tecnológico no país. Outra importante medida adotada pelo governo brasileiro foi a desoneração da folha de pagamento – introduzida pela sistemática da Lei nº 12.546/2011 e tornada facultativa em decorrência das alterações promovidas pela Lei nº 13.161/2015 –, que alterou a sistemática da tributação do INSS em determinadas empresas, deixando-as de recolher 20% sobre o total da remuneração paga aos empregados e passando-as, em caso de adoção à sistemática, ao recolhimento de um percentual incidente sobre o faturamento, em nítido estímulo ao desenvolvimento das indústrias, bem como à geração do pleno emprego. Trata-se de uma escolha política pela qual o governo optou por estimular o desenvolvimento desses setores em vez de investir, por exemplo, na criação de centros tecnológicos de excelência ou no aperfeiçoamento das legislações trabalhistas etc. Nesse contexto, os benefícios fiscais podem ser vistos também como gastos que o Estado opta por não efetuar diretamente, mas transfere a prática ao ente privado que fica, inclusive, com os bônus e ônus decorrentes da adoção dessas medidas.

Além disso, trata-se de uma resposta política ao empresariado que clama por melhores condições no desenvolvimento de seus negócios. O governo, ao adotar tal prática, financia o crescimento de determinados setores em prol do bem comum, transferindo aos particulares parcela da responsabilidade pelo atingimento dos objetivos constitucionais encampados nas políticas públicas. Sob essa perspectiva, os incentivos fiscais devem ser analisados sob a ótica de seus efeitos, especialmente em razão dos efeitos distributivos pertinentes ao sistema tributário, sempre levando em consideração que uma política pública de sucesso depende não somente da arrecadação, mas também de gastos públicos eficientes e inteligentes, devidamente fiscalizados.

A importância da concessão de incentivos fiscais e a efetividade na sua implantação devem ser analisadas, ainda, sob a ótica de quem é o real beneficiário da medida. Isso porque, em determinadas hipóteses, o beneficiário de direito não será coincidente com o beneficiário de fato ou mesmo sequer será possível identificar um único beneficiário, podendo ser inúmeros, direta ou indiretamente, ainda que em graus distintos.²² A título de exemplo, tem-se a concessão de incentivos tributários para a aquisição de veículos elétricos como forma de atender aos ditames da política ambiental e ao desenvolvimento ecológico e equilibrado, o que pode possibilitar a redução do preço desses veículos, impulsionando o aumento de sua produção em território nacional. Sem descuidar que o meio ambiente é um bem de relevância global, vislumbra-se que, a princípio, os grandes beneficiários da medida serão os consumidores que poderão arcar com um custo final menor na aquisição de veículos elétricos. No entanto, não é possível prever que, na prática, o efeito econômico do incentivo fiscal seja automaticamente repassado pelas montadoras e concessionárias aos consumidores finais. É possível, inclusive, que a repercussão tributária minorada sequer chegue ao consumidor final, pois as indústrias poderão absorver para si o benefício fiscal a partir do momento em que aumentam o valor final dos veículos elétricos oferecidos à venda. Com efeito, se antes da concessão do benefício fiscal, por exemplo, no percentual de 15% de desconto na aquisição de determinado veículo elétrico no valor de R\$100.000,00, o contribuinte pagaria na compra efetivamente R\$85.000,00, caso as concessionárias resolvessem absorver para si o incentivo fiscal, aumentando o preço do mesmo veículo para R\$117.000,00, o benefício efetivo do consumidor final será de apenas R\$550,00, e não R\$15.000,00. Ou seja, a alíquota efetiva do benefício fiscal será de 0,55%, e não o percentual de 15% de desconto pensado na ideia inicial. Fica nítido, pois, que, nesse caso hipotético, a indústria automobilística também se beneficia em maior ou menor grau na concessão do incentivo fiscal ao proporcionar o incremento de suas vendas ou mesmo o aumento do valor final dos veículos, absorvendo parte do benefício que seria então destinado ao consumidor final.

Verifica-se, pois, que a outorga de um incentivo fiscal a determinado contribuinte não significa que ele será o único beneficiário da medida. Permanece, contudo, a ideia de que os indivíduos que se beneficiam dos incentivos fiscais sejam apenas aqueles que pagariam os

²² SUGIN, Linda. *Tax Expenditures, Reform, and Distributive Justice*, 3 Colum. J. Tax L. 1, ano 2011, p. 19. Disponível em: <http://ir.lawnet.fordham.edu/faculty_scholarship/60>. Acesso em: 20 jul. 2016.

tributos caso a medida não existisse.²³ Esse raciocínio cria a ideia geral de que a concessão de um incentivo fiscal representa mera renúncia de receita, justamente por ignorar os efeitos decorrentes de tal prática e que, em determinadas situações, deve ser estimulada.

Na mesma toada, tem-se a exclusão de determinadas parcelas do salário de contribuição, base de cálculo da contribuição devida pelos segurados da previdência social, notadamente as exclusões previstas no art. 28, §9º, da Lei nº 8.212/91. Destaca-se, pois, a parcela *in natura* recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social (art. 28, §9º, c). Ao contrário do que parece indicar, a medida não visa ao interesse exclusivo do trabalhador, mas também dos empregadores que podem pagar benefícios adicionais aos seus empregados sem que isso aumente consideravelmente seus custos, bem como a respectiva incidência tributária, e sem que seja necessário aumentar os respectivos salários.²⁴ Assim, a medida beneficia em graus distintos tanto o empresariado quanto o empregado, além do próprio Estado, que, ao estimular o desenvolvimento das indústrias, poderá angariar maiores receitas públicas para a consecução de suas outras finalidades constitucionais. A eliminação do benefício pode ocasionar o aumento do custo dos empregados, demandando maiores gastos, o que pode levar à redução da média salarial, bem como o aumento do desemprego.

Nesse desiderato, eventual estudo que considere a eliminação, portanto, dos benefícios e incentivos fiscais deve se atentar para os efeitos prospectivos que a medida poderá ocasionar.

Em algumas situações, os incentivos fiscais ocasionam, ainda, a redução de eventuais déficits de capacidade contributiva, corrigindo certas distorções do sistema. A título de exemplo, tem-se a isenção do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF) aos portadores de doenças graves, relativamente aos proventos de aposentadoria, pensão ou reforma, nos termos do art. 6º, XIV, da Lei nº 7.713/88. No âmbito do Estado de Minas Gerais, há a isenção do ICMS na aquisição de veículos por portadores de necessidades especiais (RICMS, Anexo I, Parte 1, Item 28). Essas medidas representam políticas públicas que estimulam interesses que merecem guarida do ordenamento jurídico na tentativa de corrigir distorções ou injustiças. Não parece razoável que um indivíduo aposentado e portador de doença grave e que destine boa parte dos seus

²³ SUGIN, Linda. Tax expenditures, reform, and distributive justice, 3. *Colum. J. Tax L.*, n. 1, p. 21, 2011. Disponível em: <http://ir.lawnet.fordham.edu/faculty_scholarship/60>. Acesso em: 20 jul. 2016.

²⁴ SUGIN, Linda. Tax expenditures, reform, and distributive justice, 3. *Colum. J. Tax L.*, n. 1, p. 21, 2011. Disponível em: <http://ir.lawnet.fordham.edu/faculty_scholarship/60>. Acesso em: 20 jul. 2016.

recursos para o pagamento de remédios seja compelido a contribuir com o Estado da mesma forma que um indivíduo que se encontra em situação diversa. Cabe aqui, contudo, fazer uma pequena ressalva: não faz sentido excluir do benefício os indivíduos que permanecem em plena atividade, restringindo-o apenas aos aposentados. Isso porque o efeito adverso ocasiona o estímulo à aposentadoria de indivíduos que, pelo menos a princípio, possuem plena aptidão para o trabalho, pois não são todas as doenças graves que ocasionam imediatamente a imprestabilidade para o labor. Dessa forma, o Estado, ao restringir o benefício aos aposentados, acaba por onerar-se em demasia, pois estimula a improdutividade, além de ter que arcar com parte da renúncia de receita fiscal relativamente aos proventos recebíveis. De qualquer maneira, veja-se que, ao adotar essa política pública, o Estado, ao invés de investir na melhora do sistema público de saúde, opta por outorgar ao portador de doença grave uma isenção, de forma que a tributação sobre seus proventos seja minorada. Na mesma toada, isenções de ICMS para portadores de necessidades especiais visam a beneficiá-los com descontos na aquisição de veículos, proporcionando uma melhoria na qualidade de vida, facilitando a mobilidade, colaborando com a inclusão social.²⁵

Ademais, não são raras as situações, pois, em que os benefícios são maiores do que a perda fiscal ocasionada pela renúncia de receita, especialmente quando se busca o desenvolvimento de setores frágeis da economia ou de certas regiões do país. Nas situações em que o incentivo fiscal apresenta saldo positivo, é de se advogar pela sua manutenção e pleno gozo como forma de perseguir os objetivos constitucionais. É preciso, portanto, analisar os efeitos dos benefícios fiscais relativamente à promoção do pleno emprego e do crescimento das indústrias e do desenvolvimento do país. Fato é que, em algumas situações, a concessão de incentivos fiscais pode causar distorções no mercado, mas que se justificam pelo interesse constitucional envolvido. Tal fato, contudo, não implica a automática necessidade de eliminação da medida.

Além do mais, o raciocínio de que a arrecadação tributária aumentaria consideravelmente mediante a eliminação dos incentivos fiscais pode não surtir efeito prático. A questão não é simples, e advoga-se no presente estudo que a análise seja pormenorizada, não podendo reduzir a complexidade que a questão envolve, ignorando aspectos adjacentes e que devem ser levados em consideração. A título de exemplo, a eliminação de certo benefício fiscal não ocasionará o

²⁵ *Isenção de impostos beneficia portadores de necessidades especiais*. Disponível em: <<http://contadores.cnt.br/noticias/tecnicas/2014/04/24/isencao-de-impostos-beneficia-portadores-de-necessidade-especiais.html>>. Acesso em: 10 jul. 2016.

aumento automático no caixa se, por exemplo, houver a substituição da medida por outra política pública que também exigirá dispêndios financeiros. De igual modo, não surtirá efeito no caixa se a eliminação do benefício for acompanhada da redução da alíquota efetiva incidente na operação anteriormente sujeita à benesse, o que anulará eventuais efeitos pretendidos. Além do mais, a excessiva carga tributária pode ocasionar o efeito indesejado de fuga da tributação, inclusive a fuga do capital de investidores para outras regiões do país ou mesmo para o exterior.

Necessário se faz perceber o importante papel que os benefícios fiscais possuem na concretização das políticas públicas, podendo ser um grande instrumento na procura pelo alcance da justiça distributiva e na otimização da alocação dos recursos públicos. Trata-se, pois, de uma ferramenta importante na busca pela justiça tributária, desde que, é claro, seja bem manejado.

Assim, é preciso realçar o debate a respeito da eliminação dos incentivos fiscais sem que se tenha em conta os efeitos positivos que as medidas porventura possam ocasionar. É preciso, portanto, verificar com verticalidade a efetividade dos incentivos fiscais adotados a fim de se constatar se a renúncia fiscal ocasiona maiores efeitos positivos do que negativos, caso em que é de se sustentar pela sua manutenção. Nessas hipóteses, o que se deve incentivar não é a eliminação dos benefícios fiscais, mas o seu efetivo controle e fiscalização, a fim de que as políticas públicas realmente se voltem para a concretização dos direitos constitucionais, sempre em busca do bem comum e da justiça tributária.

10.4 Efeitos decorrentes da adoção da extrafiscalidade nos Estados Unidos da América (EUA)

Medir os efeitos dos incentivos fiscais não é uma tarefa fácil. A complexidade que a questão envolve exige que diversas facetas sejam analisadas, não sendo importante apenas a análise jurídica da questão, mas também o viés econômico adjacente, inclusive mediante a elaboração de métodos e cálculos científicos que, infelizmente, na maioria das vezes são inconclusivos. A falta de um estudo estatístico, no Brasil, sobre os efeitos dos incentivos fiscais faz-nos buscar comparativos na doutrina alienígena.

O que se pretende demonstrar, pois, é que os incentivos fiscais, em muitas situações, podem impulsionar o alcance pela justiça distributiva, ao passo que, em outras situações, seus efeitos são sequer percebidos. A tarefa é ainda mais complexa se se considerar que a análise é hipotética. Ou seja, a análise compara uma situação inexistente na prática (a não concessão do incentivo fiscal), com a situação que efetivamente ocorreu, ou seja, a concessão do incentivo fiscal. Tal fato,

contudo, não reduz a complexidade da análise, mas é um ingrediente que, somado a outros, demonstra que a eliminação de qualquer benefício fiscal demanda um complexo planejamento decisório, sob pena de ocasionar consequências irremediáveis.

Em estudo intitulado *Impacts of Tax Exemptions: An Overview*,²⁶ elaborado por Steve Lerch no ano de 2004, no qual foi feito um panorama de outros estudos econômicos realizados, é possível captar uma noção geral sobre os efeitos de determinados incentivos fiscais em alguns estados norte-americanos (Nebraska, Georgia e Ohio) na tentativa de estimular a economia.²⁷

A começar, o Estado de Nebraska, por meio do *Employment and Investment Act*, houve por bem conceder inúmeros incentivos tributários que ocasionaram a redução da tributação suportada pelas companhias. Os benefícios foram concedidos proporcionalmente aos valores investidos, bem como ao número de empregos criados, e condicionados ao cumprimento de uma das condições impostas. Numa visão geral, constatou-se que os benefícios concedidos, relativamente nos municípios com baixa taxa de desemprego, ocasionaram um impacto positivo no crescimento, seja pelo aumento da taxa de emprego, seja pelo crescimento da população ou pelo crescimento da riqueza econômica na região. Ao contrário, nos municípios com alta taxa de desemprego, não houve impactos significativos decorrentes da implementação dos incentivos fiscais. A análise, por ser demasiadamente genérica, contudo, não permite concluir que o incentivo fiscal foi responsável pelo aumento global da atividade econômica no Estado de Nebraska por não haver dados suficientes a estimar qual seria a situação caso não houvesse a concessão dos referidos incentivos fiscais.

No Estado da Geórgia, por sua vez, houve a concessão de créditos aos empregadores relativamente a 50% do imposto sobre o rendimento das sociedades situadas no referido Estado para a criação de novos postos permanentes de trabalho. Antes de receber o direito ao crédito, os empregadores deveriam criar e manter um percentual mínimo de emprego pelo período de dois anos. A exigência da criação de empregos era menor em municípios menos desenvolvidos, sendo o montante de crédito disponibilizado também maior quando comparado

²⁶ LERCH, Steve. *Impacts of tax exemptions: an overview* Steve lerch, Ph.D. January 2004 Washington State Institute for Public Policy 110 Fifth Avenue SE, Suite 214. p. 1-27. Disponível em: <http://www.wsipp.wa.gov/ReportFile/858/Wsipp_Impacts-of-Tax-Exemptions-An-Overview_Full-Report.pdf>. Acesso em: 02 jun. 2016.

²⁷ LERCH, Steve. *Impacts of tax exemptions: an overview* Steve lerch, Ph.D. January 2004 Washington State Institute for Public Policy 110 Fifth Avenue SE, Suite 214. p. 16-17. Disponível em: <http://www.wsipp.wa.gov/ReportFile/858/Wsipp_Impacts-of-Tax-Exemptions-An-Overview_Full-Report.pdf>. Acesso em: 02 jun. 2016.

aos municípios com maior grau de desenvolvimento. A taxa de adesão ao benefício foi relativamente baixa, alcançando o percentual de 19% do total de companhias elegíveis para pleitear o benefício. Esse fato se justificou em parte, pois inúmeras companhias instaladas no Estado da Geórgia não possuíam rendimentos tributáveis a pagar, de modo que os créditos, em si, não teriam valor algum. Outra questão foi que muitas companhias sequer tiveram conhecimento do benefício fiscal instituído pelo Estado.²⁸ As empresas que aderiram ao incentivo fiscal tiveram um aumento de aproximadamente 24% a 28% na criação de empregos quando comparado com outras empresas que, embora elegíveis, resolveram não aderir ao programa. Comparativamente a outras medidas adotadas, a exemplo do que ocorreu com o incentivo fiscal oferecido pelo Estado do Alabama à Mercedes-Benz, o incentivo fiscal no Estado da Geórgia representou um custo econômico relativamente superior. Isso porque, ao passo que o custo por um único emprego criado no Estado da Geórgia foi de aproximadamente 2.300,00 a 2.700,00 dólares, o incentivo fiscal outorgado à Mercedes-Benz foi de 57.000,00 a 170.000,00 dólares para a criação de 1.500 postos de emprego em uma planta industrial automotiva, representando, no valor máximo, o custo de 113 dólares por emprego criado.

O Estado de Ohio, por sua vez, implementou cinco programas de desenvolvimento econômico que concediam créditos tributários para a contratação de novos trabalhadores ou a concessão de subsídios para melhorias em estradas relacionadas com os novos projetos que envolveriam a criação ou a retenção de postos de trabalho. Dentre as empresas que anunciaram algum tipo de expansão entre os anos de 1993 a 1995, aproximadamente 35% aderiram a um ou mais dos programas incentivados. Foi constatado que inúmeros incentivos proporcionaram impactos positivos no crescimento do número total de empregos. Apesar de todas as companhias terem superestimado a expansão do número de empregos criados, independentemente da participação em algum programa de incentivo, o número de empregos superestimados foi maior nas empresas que receberam algum tipo de incentivo. Constatou-se que um dos motivos foi o fato de que as empresas participantes adotaram esse comportamento com o intuito de aumentar o pacote de incentivos recebidos do Estado. No entanto, considerando estatisticamente a verdadeira expansão na criação de postos de trabalho, os incentivos tiveram pouco impacto.

²⁸ LERCH, Steve. *Impacts of tax exemptions: an overview* Steve lerch, Ph.D. January 2004 Washington State Institute for Public Policy 110 Fifth Avenue SE, Suite 214. p. 17. Disponível em: <http://www.wsipp.wa.gov/ReportFile/858/Wsipp_Impacts-of-Tax-Exemptions-An-Overview_Full-Report.pdf>. Acesso em: 02 jun. 2016.

No Estado de Washington, por sua vez, houve a implantação de incentivos tributários para empresas de alta tecnologia e que possuíssem investimentos e gastos na área de pesquisa e desenvolvimento.²⁹ O benefício contemplou a concessão de créditos tributários relacionados a certas despesas, bem como o diferimento do imposto sobre a venda de máquinas, estruturas e equipamentos de pesquisa e desenvolvimento. As pesquisas elaboradas a respeito dos efeitos da implantação dos incentivos constataram que o setor de alta tecnologia no Estado de Washington expandiu mais rapidamente do que poderia ocorrer sem a adoção das medidas. Em razão do diferimento e da isenção do tributo incidente sobre as vendas, o Estado passou a ser, ainda, mais atrativo geograficamente para as empresas do ramo de alta tecnologia, interessadas em pesquisas e no desenvolvimento de instalações e equipamentos.

10.5 Conclusão

Os tributos representam um dos instrumentos de que se vale o Estado para a consecução dos valores e dos princípios constitucionais.³⁰ E a atividade financeira do Estado, da qual a arrecadação tributária faz parte, ganha ainda mais relevo em se tratando de um Estado Social e Democrático de Direito, tal como o preconizado pela Constituição de 1988. Isso porque de nada vale a previsão de diversos direitos sociais sem que seja possível sua real implementação.

É nesse contexto que se insere o ingrediente da extrafiscalidade, indispensável para o alcance da justiça distributiva em tempos de crise, além de consubstanciar como força motora para a diminuição das desigualdades sociais. A utilização do instrumento da tributação com finalidade precipuamente diversa da eminentemente arrecadatória pode colaborar para o atingimento dos objetivos plasmados pela Constituição de 1988.

Tendo em vista que a extrafiscalidade pode se fazer presente sob diversas formas, o presente estudo pretendeu demonstrar a sua importância, com especial enfoque na concessão de benefícios ou incentivos fiscais, mormente no contexto atual de crise econômica, marcado pela completa insuficiência de recursos públicos para atingir as finalidades públicas.

²⁹ LERCH, Steve. *Impacts of tax exemptions: an overview* Steve lerch, Ph.D. January 2004 Washington State Institute for Public Policy 110 Fifth Avenue SE, Suite 214. p. 19-20. Disponível em: <http://www.wsipp.wa.gov/ReportFile/858/WSipp_Impacts-of-Tax-Exemptions-An-Overview_Full-Report.pdf>. Acesso em: 02 jun. 2016.

³⁰ QUINTERO, Ruth Martínón. Las posibilidades de la política fiscal como instrumento contra la exclusión social. Repensar la democracia: inclusión y diversidad. IX Congreso Español de Ciencia Política y de la Administración. AECPA, 2009. p. 2.

Numa visão estreita, a princípio, é de se imaginar que, no cenário atual de crise econômica, a eliminação de toda e qualquer desoneração possa possibilitar automaticamente a desejada recuperação das contas públicas. Contudo, essa visão parece ignorar a importância dos benefícios fiscais como instrumentos para a concretização das políticas públicas. Não são raras as vezes em que os incentivos tributários são criados como forma de impulsionar o crescimento econômico, seja em nível regional ou nacional, reconhecendo a importância do crescimento industrial para o alcance do bem comum, notadamente mediante a criação de empregos e oportunidades para todos os cidadãos brasileiros.

A análise míope dos benefícios fiscais como mera renúncia de receita ignora sua importância no contexto político, social e econômico por não consistir unicamente na flexibilização da carga tributária. Pouco se diz a respeito dos efeitos dos benefícios fiscais e como eles afetam a conduta dos particulares. Não se vê nos debates atuais a preocupação em analisar os propósitos e a efetividade da adoção dessas medidas. Em inúmeras situações, há interesses dignos de proteção e que merecem ser estimulados pelo Estado.

Além do mais, o raciocínio de que a arrecadação tributária aumentaria consideravelmente mediante a eliminação dos incentivos fiscais pode não surtir efeito prático. A questão não é simples, e advoga-se no presente estudo que a análise seja pormenorizada, não podendo reduzir a complexidade que a questão envolve, ignorando aspectos adjacentes e que devem ser levados em consideração.

Assim, é preciso realçar o debate a respeito da eliminação dos incentivos fiscais sem que se tenha em conta os efeitos positivos que as medidas porventura possam ocasionar. É preciso, portanto, verificar com verticalidade a efetividade dos incentivos fiscais adotados a fim de se constatar se a renúncia fiscal ocasiona maiores efeitos positivos do que negativos, caso em que é de se sustentar pela sua manutenção. Nessas hipóteses, o que se deve incentivar não é a eliminação dos benefícios fiscais, mas o seu efetivo controle e fiscalização, a fim de que as políticas públicas realmente se voltem para a concretização dos direitos constitucionais, sempre em busca do bem comum e da justiça tributária.

Informação bibliográfica deste texto, conforme a NBR 6023:2002 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

LOBATO, Valter de Souza; LEITE, Matheus Soares. A extrafiscalidade como fator essencial para o alcance da justiça distributiva em tempos de crise. In: LOBATO, Valter de Souza (Coord.); DELIGNE, Maysa de Sá Pitondo (Org.); LEITE, Matheus Soares (Org.). *Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance*. Belo Horizonte: Fórum, 2017. p. 187-206. ISBN 978-85-450-0295-6.
