

# **II ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI**

## **DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II**

**ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA**

**RAYMUNDO JULIANO FEITOSA**

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte deste anal poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

#### **Diretoria - CONPEDI**

**Presidente** - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC - Santa Catarina

**Vice-presidente Centro-Oeste** - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG - Goiás

**Vice-presidente Sudeste** - Prof. Dr. César Augusto de Castro Fiuza - UFMG/PUCMG - Minas Gerais

**Vice-presidente Nordeste** - Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS - Sergipe

**Vice-presidente Norte** - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa - Pará

**Vice-presidente Sul** - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos - Rio Grande do Sul

**Secretário Executivo** - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - Unimar/Uninove - São Paulo

#### **Representante Discente - FEPODI**

Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie - São Paulo

#### **Conselho Fiscal:**

Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM - Rio de Janeiro

Prof. Dr. Aires José Rover - UFSC - Santa Catarina

Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP - São Paulo

Prof. Dr. Marcus Firmino Santiago da Silva - UDF - Distrito Federal (suplente)

Prof. Dr. Ilton Garcia da Costa - UENP - São Paulo (suplente)

#### **Secretarias:**

##### **Relações Institucionais**

Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - UNIVEM - São Paulo

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UNIMAR - Ceará

Prof. Dr. José Barroso Filho - UPIS/ENAJUM - Distrito Federal

##### **Relações Internacionais para o Continente Americano**

Prof. Dr. Fernando Antônio de Carvalho Dantas - UFG - Goiás

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA - Bahia

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA - Maranhão

##### **Relações Internacionais para os demais Continentes**

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba - Paraná

Prof. Dr. Rubens Beçak - USP - São Paulo

Profa. Dra. Maria Aurea Baroni Cecato - Unipê/UFPB - Paraíba

#### **Eventos:**

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - Unifor - Ceará

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Fumec - Minas Gerais

#### **Comunicação:**

Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro - UNOESC - Santa Catarina

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - ESDHC - Minas Gerais

**Membro Nato** - Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP - Pernambuco

---

D597

Direito tributário e financeiro II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta; Raymundo Juliano Feitosa – Florianópolis: CONPEDI, 2020.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5648-167-8

Modo de acesso: [www.conpedi.org.br](http://www.conpedi.org.br) em publicações

Tema: Direito, pandemia e transformação digital: novos tempos, novos desafios?

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Direito tributário. 3. Financeiro. II Encontro Virtual do CONPEDI (2: 2020 : Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



## II ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

### DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

---

#### **Apresentação**

Novamente nos encontramos a distância, no denominado II Encontro Virtual do CONPEDI. Não poderíamos negar a ansiedade que nos rodeia pela volta da decantada normalidade até para que possamos, novamente, nos reunir e congregar pessoalmente em nossos eventos. Entretanto, enquanto tal procedimento não se faz possível, nos reunimos remotamente e fazemos o possível (e muitas vezes além disso) para que nossa atividade acadêmica, na área da pós graduação em Direito no Brasil, continue e evolua como tem acontecido nos últimos anos. O tema proposto para o II Encontro do CONPEDI virtual não poderia ser mais apropriado, sem embargo das dificuldades iminentes a tal fato. A pandemia do Corona Vírus. É fundamental não se descurar atualmente tratando de qualquer assunto, mormente na área do Direito, que não seria associado à crise sanitária que toda humanidade enfrenta. No que diz respeito ao objeto do GT de Tributário e Financeiro ( I e II), o que percebemos, além da qualidade sempre crescente dos trabalhos propostos, foi um fato inédito. Apesar do GT abranger o direito tributário e financeiro, normalmente nos eventos anteriores artigos com conteúdo de direito financeiro eram exceção, não significando quase nada dentro dos demais artigos que se voltavam, precipuamente, para o direito tributário, especialmente para tratar de tributos em espécie. Neste evento, em ambos GT's aferimos uma quantidade tal de artigos com viés para o direito financeiro que se aproximou de quase metade daqueles propostos. A questão orçamentária, portanto, chamou a atenção de muitos participantes que se preocuparam em apresentar não só reflexões maduras e bem organizadas, bem como também em propor soluções quanto à gestão dos escassos recursos financeiros dos entes públicos, a execução orçamentária ou mesmo mecanismos de contenção das fraudes fiscais. Mas não apenas se pensou na questão fundamental para a sobrevivência do Estado, como a aferição de receitas e seu direcionamento de gastos. Apresentaram-se também vários trabalhos voltados para a sempre e presente "reforma tributária" que, independente de encontro ou congresso, virtual ou presencial, se faz companhia a todo nós que militamos na área tributária. E, considerado o momento particularmente sensível quanto às necessidades de melhor equacionamento da distribuição de competências tributárias e sua arrecadação de receitas, não deixando de lado a preocupação com eventual aumento de carga tributária sob os auspícios de uma roupagem reformadora, a chamada reforma, muito debatida em 2020, mas sem qualquer avanço efetivo, ficou para as calendas gregas dos próximos anos.

No mais, agradecemos e parabenizamos todos os participantes do eventual virtual pela demonstração clara de ousadia intelectual e destemor em provocar os pilares que se assentam

os fundamentos do direito financeiro e tributário cujos elementos, básicos e secundários, devem ser necessariamente repensados e reformulados a vista da crise de saúde e financeira que toda a sociedade enfrenta e o Estado, enquanto sua estrutura organizacional, inexoravelmente reflete.

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Universidade FUMEC

Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - Universidade Católica de Pernambuco

Nota técnica: Os artigos do Grupo de Trabalho Direito Tributário e Financeiro II apresentados no II Encontro Virtual do CONPEDI e que não constam nestes Anais, foram selecionados para publicação na Plataforma Index Law Journals (<https://www.indexlaw.org/>), conforme previsto no item 7.1 do edital do Evento, e podem ser encontrados na Revista de Direito Tributário e Financeiro. Equipe Editorial Index Law Journal - [publicacao@conpedi.org.br](mailto:publicacao@conpedi.org.br).

# INCENTIVO FISCAL COMO VERDADEIRO INSTRUMENTO: ANÁLISE DA EFICIÊNCIA

## TAX INCENTIVE AS A TRUE INSTRUMENT: ANALYSIS OF EFFICIENCY

Miguel Angelo Guilen Lopes Filho <sup>1</sup>

### Resumo

O incentivo fiscal revela-se como um instrumento com potencial para alcançar os objetivos constitucionalmente estabelecidos. No entanto, a inobservância de fatores básicos e elementares pode gerar a ineficiência do respectivo instrumento, de modo que possa proporcionar gastos públicos maiores se comparados à sua não implementação. Desta forma, o presente trabalho busca identificar os elementos que provocam ineficiência da política do incentivo fiscal, bem como refletir e indicar os aspectos que possam trazer solução à problemática posta.

**Palavras-chave:** Incentivo fiscal, Fatores, Ineficiência, Gastos públicos, Solução

### Abstract/Resumen/Résumé

The tax incentive is revealed as an instrument with the potential to achieve the constitutionally established objectives. However, failure to observe basic and elementary factors can lead to the inefficiency of the respective instrument, so that it can provide greater public spending compared to its non-implementation. In this way, the present work seeks to identify the elements that cause inefficiency of the tax incentive policy, as well as reflect and indicate the aspects that can bring a solution to the problem posed.

**Keywords/Palabras-claves/Mots-clés:** Tax incentive, Factors, Inefficiency, Public spending, Solution

---

<sup>1</sup> Mestrando na Universidade de Marília - UNIMAR

## **1. INTRODUÇÃO**

O sistema tributário pode ser visto como um instrumento indispensável ao sustento do Estado, possuindo assim uma função social. Acompanhada à capacidade de arrecadar, verifica-se que a tributação também pode servir como instrumento de estímulo e desestímulo de determinadas atividades. É o que se define por função extrafiscal da tributação.

O uso da extrafiscalidade, como no caso dos incentivos fiscais, pode ser uma medida que traga desenvolvimento e sustentabilidade à determinada região. A partir de tal consideração, políticas extrafiscais se fazem socialmente pertinentes e interessantes.

No entanto, chama-se a atenção para a necessidade de que tais políticas, especificamente os incentivos fiscais, sejam eficientes, não bastando que qualquer redução de carga tributária constitua por si só uma política de incentivo fiscal.

Eis que o presente trabalho possui a premissa de que para a política de incentivo fiscal ser eficiente, não basta apenas a sua concessão, mas sim o atendimento a diversos fatores tidos indispensáveis a serem considerados na constituição e exercício da respectiva política tributária.

Para tanto será utilizado o método bibliográfico, sendo apresentados os problemas que provocam ineficiência nos incentivos fiscais, com posterior reflexão e indicação de uma solução.

Neste sentido, este artigo busca contribuir para que haja implementação de incentivos fiscais seguramente eficientes, viáveis e que, ao final, proporcionem à sociedade a finalidade que originalmente foram concedidos.

## **2. TRIBUTAÇÃO**

É entendimento claro e coerente que a contribuição dos indivíduos é um fator necessário para que uma sociedade complexa possa ter suporte para se desenvolver e se organizar. Isto, pois, ainda que a política predominante em determinada sociedade seja baseada e orientações liberais, ainda sim se faz necessário que haja o exercício da arrecadação por meio da tributação.

Isto pois, o Estado, baseado no Contrato Social de Jean-Jacques Rousseau (2001), é o ente que recebeu poder dos membros da sociedade para que pudesse adquirir a soberania necessária à garantia da segurança e dos direitos individuais e coletivos.

Assim, minimamente o Estado se faz necessário como agente que atue na segurança, organização e desenvolvimento da sociedade, intervindo nas ameaças que indivíduos mais fortes naturalmente exercem sobre os mais fracos, tal como ocorria em época primitiva, quando o Estado ainda não fora criado.

Nas palavras de Ricardo Strapasson Torques e Salete Oro Boff (2011, p.239):

[...] o Estado se sustenta e se retroalimenta pela inteligência e vontade dos indivíduos em prol de um bem comum que é um bem comum temporal, porque localizado numa concepção de mundo específica [...]

Em aspecto lógico e tratando do dever de garantir a segurança o Estado indispensavelmente deve atuar de maneira ativa na sociedade, com mecanismos de fiscalização e correção a violações de direitos individuais e coletivos, havendo inevitavelmente gastos por tais atuações.

Assim, com a existência e atuação de um Estado essencialmente garantidor de segurança, podendo esta ser uma premissa básica para sua existência, logicamente advieram gastos subsequentes, sendo necessário que fosse criado um sistema de arrecadação e suprimento. Eis que a tributação ganha um aspecto social e indispensável para que haja um Estado minimamente garantidor de segurança, ordem e desenvolvimento (CARDOSO, 2012, v.5, p.12).

Jaqueline Lara Somavilla e Paulo Henrique Bese Lobato (2009, v.70, p. 65) afirmam:

As ações governamentais são financiadas, em sua grande maioria, pelo que é arrecadado pelo Estado. No Brasil, serviços essenciais aos cidadãos, como segurança, saúde, educação e saneamento, ainda são providos pelo governo. Desta maneira, a escassez de recursos financeiros deve ser administrada da melhor maneira possível para manter os serviços que o Estado provê e garantir o bem-estar das pessoas.

No Brasil as legislações tributárias de aspecto estruturante e geral, sendo referência para a criação dos demais atos normativos, são a Constituição da República Federativa do Brasil e o Código Tributário Nacional. Por meio de tais diplomas normativos é possível identificar princípios, competência, limitações de exercício e conceitos.

O próprio Código Tributário Nacional, em seu Artigo 3º, estabelece uma definição para o que seja tributo. Como se pode verificar:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. (BRASIL, 1966)

A Constituição da República Federativa do Brasil também traz ampla previsão tributária em seu corpo normativo. É possível verificar quais são os tributos existentes, princípios e repartições de competência.

Um dos princípios que se pode verificar é o da Legalidade, cujo sentido é o da necessidade de que a aplicação de matéria tributária necessariamente seja precedida por uma lei. E acompanhado à tal Princípio está o da Anterioridade Nonagesimal, que estabelece um prazo mínimo entre a publicação e entrada em vigor de determinada legislação tributária.

Nas palavras de Luciano Amado (2017, p.140):

Quando se fala em reserva de lei para a disciplina do tributo, está-se a reclamar lei material e lei formal. A legalidade tributária não se contenta com a simples existência de comando abstrato, geral e impessoal (lei material), com base em que sejam valorizados os fatos concretos. A segurança jurídica requer lei formal, ou seja, exige-se que aquele comando, além de abstrato, geral e impessoal (reserva de lei material), seja formulado por órgão titular de função legislativa (reserva de lei formal).

Há ocasiões em o exercício da tributação pode não ser bem visto pela própria sociedade. Um dos fatores potenciais que causam eventuais insatisfações sociais é o não retorno pelo quanto se é arrecadado na sociedade. Por consequência, verifica-se um aumento da sonegação e da evasão fiscal.

Outro fator que pode provocar uma rejeição ao pagamento de tributo é o excesso de tributação. Arthur Laffer (LIMA; REZENDE, 2019, p. 240) criou uma Teoria que estabelece que o quanto se arrecada pode, a partir e determinado ponto, ser inversamente proporcional ao nível de carga tributária.

Segundo Emanuel Marcos Lima e Amaury Jose Rezende, (2019, p.246):

De acordo com tal teoria, quando a carga tributária é baixa, a relação entre essas duas variáveis é direta, ou seja, um primeiro momento, uma pequena elevação da carga tributária proporciona um aumento no total da arrecadação de tributos por parte do setor público.

Contudo, depois de alcançar um ponto máximo de arrecadação, a curva sofre uma inflexão, e a relação passa a ser inversa. Se o governo tenta elevar ainda mais essa carga tributária já muito alta, ele começa a perder arrecadação, em vez de aumentar sua receita.

Como visto, a tributação possui função de suprir gastos do Estado no exercício de suas funções sociais. Tal função possui somente a finalidade de arrecadar, sendo por essa razão classificada pela doutrina como fiscalidade. Isto pois há uma outra função que a tributação pode exercer sobre as atividades econômicas, a extrafiscalidade.



### **3. EXTRAFISCALIDADE**

A tributação originalmente possui função de suprir os gastos do Estado no exercício de suas funções. Nota-se, ademais, que, o mecanismo de tributar possui um potencial de capacidade que ultrapassa a respectiva função, que outrora fora a motivação do surgimento do tributo.

É notável que o exercício de tributar, pelas suas características de trazer ônus ao contribuinte, também pode adquirir uma outra função, a da chamada extrafiscalidade. Trata-se de uma função destinada não única exclusivamente à arrecadação, mas sim, motivada pela necessidade de se influenciar determinada atividade.

O Estado, tendo como uma de suas finalidades trazer o desenvolvimento, pode interferir economicamente na sociedade para estimular e/ou desestimular determinadas atividades consideradas de interesse público.

Ainda, afirmam Ricardo Strapasson Torques e Salete Oro Boff (2011, p.244):

Portanto, a extrafiscalidade está alijada à função primordial dos tributos, qual seja, abastecimento dos cofres públicos, mas, constitui instrumento, no âmbito do poder estatal, para a prossecução dos objetivos econômico-sociais do Estado, seja por meio da regulação estatal, seja por meio do fomento de atividades.

Aqui cabe esclarecer que interesse público pode ser visto como uma atividade que dê potencial impacto na sociedade, podendo atingir diversos setores econômicos. Um exemplo é o caso da elevação da carga tributária sobre o tabaco, isto como medida de interesse público para que o consumo do produto, que é nocivo à saúde, seja reduzido.

Segundo Hugo de Brito Machado Segundo (2018, v.8, p.655):

A extrafiscalidade trabalha basicamente com a redução ou com o aumento do ônus tributário, de forma específica sobre pessoas que adotam condutas que se deseja estimular ou desestimular. Sua finalidade é interferir nos comportamentos, e não, de forma precípua, arrecadar recursos aos cofres públicos.

Através da previsão legal que possibilita a aplicação da extrafiscalidade, verifica-se que há modalidades em que a respectiva função tributária se manifesta. Afirma-se que a

extrafiscalidade poderá ser exercida através de benefícios fiscais e incentivos fiscais. O presente trabalho irá concentrar análise perante a última espécie.

O incentivo fiscal poderá ser aplicado através de lei, havendo previsão constitucional acerca de competências estaduais e municipais para a respectiva concessão. Os Artigos 155, §2º, XII, g), e 156, §3º, III, ambos da Constituição Federal de 1.988, respectivamente definem competência para Estados e Município concederem incentivos fiscais (BRASIL, 1988).

Tal política de extrafiscalidade consiste na redução da carga tributária condicionada à determinada atuação de beneficiado, podendo ser utilizada como instrumento de interferência estatal na economia.

Nas palavras de Jaqueline Lara Somavilla e Paulo Henrique Bese Lobato (2009, v.70, p. 68): “Ao conferir incentivos fiscais, portanto, o Poder Público procura induzir determinados comportamentos ao ente privado, pois aumenta sua disponibilidade econômica e lhe confere a decisão alocativa dos recursos.”

Segundo Ariane Vieira Alves (2018, p.4):

Quando o Estado, com fundamento constitucional, intervém na economia, o faz por meio da concessão de incentivos fiscais, objetivando maximizar o desenvolvimento de lugares pouco desenvolvidos e visando o equilíbrio, como prevê o artigo 23 da Constituição da República.

Afirmam Oksandro Osdival Gonçalves e Marcelo Miranda Ribeiro (2015, v.20, p.484): “Como visto, a extrafiscalidade pode ser aplicada pelo mecanismo da concessão de incentivos fiscais, os quais se afirmam como instrumentos indutores de comportamentos direcionados ao alcance de objetivos definidos constitucionalmente.”

O que motiva a concessão do incentivo fiscal é a finalidade com que o Estado pretende obter com esta espécie de renúncia fiscal. Um exemplo de incentivo fiscal está na Zona Franca de Manaus. Trata-se de uma redução da carga tributária destinada a empresas para que se instalassem dentro do perímetro legalmente estabelecido.

#### **4. INEFICIÊNCIA NA POLÍTICA DE INCENTIVO FISCAL**

A extrafiscalidade é tida como uma função e um instrumento de estímulo e desestímulo de atividades que estão dentro dos interesses estatais. É notável que os incentivos fiscais podem ser aplicados e dar êxito nas finalidades iniciais aspiradas pelo Estado.

No caso concreto da Zona Franca de Manaus, é indubitável que a concessão de incentivos fiscais pelo Estado, através do Decreto nº 61.244, de 28 de agosto de 1967, de fato trouxe diversas empresas para a região. Há um evidente desenvolvimento, considerando a quantidade de empregos que tais empresas proporcionaram.

No entanto, é necessário que haja atenção aos fatores que podem proporcionar ineficiência nas políticas de incentivo fiscal. Ainda que o objetivo que motivou o incentivo fiscal tenha sido alcançado, é possível que a mesma política fiscal se torne ineficiente.

Nas palavras de Ariane Vieira Alves (2018, p.6):

Deve restar claro, que os incentivos fiscais podem também impactar negativamente a ordem econômica. As empresas detentoras de benefícios fiscais têm atuação privilegiada em relação a seus concorrentes, na medida em que a menor carga tributária afeta decisivamente a formação de preços de produtos e serviços. Desta feita, os benefícios fiscais podem distorcer o sistema econômico, impedindo o desenvolvimento de empreendimentos que não gozam de tais privilégios.

Isto pois o incentivo fiscal em vigor consubstancia perda de arrecadação, o que a longo prazo pode resultar em prejuízo para o próprio Estado. Não haveria eficiência e viabilidade na implementação do incentivo fiscal se a partir de determinado período os prejuízos com a falta de arrecadação ultrapassassem os benefícios de tal renúncia.

Ademais, a longo prazo, a vantagem proporcionada pela permanência da política de incentivo fiscal pode provocar um desequilíbrio de mercado haja vista que a as empresas beneficiadas estão em vantagem competitiva se comparadas com outras empresas do mesmo setor, mas fora do incentivo fiscal.

Assim se verifica por exemplo, na Zona Franca de Manaus no setor de bebidas, que, a longo prazo passou a dominar o mercado haja vista que os incentivos fiscais de prolongaram no tempo. Como se pode verificar:

O setor econômico de refrigerantes no Brasil concentra em duas grandes empresas 73% desse mercado. Ou seja, já existe uma falha de mercado com a existência de empresas com poder econômico. Porém, há outros fatores de desequilíbrios no setor, decorrentes de incentivos fiscais oferecidos na Zona Franca de Manaus (ZFM). (GONÇALVES; RIBEIRO, 2015, v.20, p.491)

Nesse sentido faz-se necessário que o fator tempo seja levado em consideração no ato de concessão do incentivo fiscal. A essência do incentivo fiscal está no estímulo à determinada atividade, sendo aceitável que o Estado deixe de arrecadar desse que seja para ter determinada finalidade alcançada.

Mas a partir do ponto em que o respectivo objetivo é alcançado, é necessário que haja o retorno das atividades arrecadatórias originais. Isto para que possíveis abusos e desajustes econômicos não sejam provocados pela política tributária.

Da mesma forma, a concessão de incentivos fiscais não deve servir como objeto de jogo político para beneficiar determinada empresa. Utilizá-la exclusivamente como instrumento para articulação política pode trazer ineficiência à respectiva política fiscal.

Afirma-se que haveria um desvio de funcionalidade do incentivo fiscal, o que inevitavelmente traria ineficiência à respectiva política, podendo haver prejuízos maiores do que se comparado à não implementação do incentivo fiscal.

Ariane Vieira Alves (2018, p.8) afirma que:

Ao conceder incentivos fiscais, sem qualquer critério, apenas justificando o interesse no desenvolvimento, sem observar as mínimas contrapartidas, sacrifica financeiramente toda a sociedade, desde empreendedores que pagam a integralidade dos tributos, passando pelo funcionalismo público, que não recebe seus salários em dia, até chegar à camada mais pobre da população, que são os que mais precisam da prestação do serviço público de qualidade.

Ademais, a concessão de incentivos fiscais poderá incorrer em ineficiências se não estabelecer condições que vinculem os contribuintes beneficiados ao exercício e investimento em atividades que promovam os objetivos constitucionais.

Segundo Ariane Vieira Alves (2018, p.12):

A concessão indiscriminada de benefícios, sem uma política integrada de desenvolvimento, favorece a todos os setores individualmente, mas não permite que seja criada uma sinergia entre setores e projeto, a fim de que haja real efetividade na concessão dos incentivos.

Ainda, segundo Lediane Rano Fernandes da Silva (2009, p.240):

O incentivo fiscal tem um objetivo econômico, por exemplo, o desenvolvimento regional, atrelado a um objetivo social de aumento de oportunidades para a população da região. Muitas vezes, o poder público, por motivos político-econômicos, concede incentivos fiscais como meros favores que visam a interesses estritamente particulares e não repercutem em inserção social ou regional no mercado econômico.

Dadas estas considerações afirma-se que a política de incentivo fiscal, ainda que consiga atingir a finalidade da qual foi criada, pode tornar-se ineficiente, se não forem tomadas as ponderações necessárias.

## 5. INDICATIVOS PARA SUPERAÇÃO DA PROBLEMÁTICA

Foi explanado anteriormente neste trabalho que o exercício da tributação também pode servir como instrumento para o estímulo e desestímulo de atividades de interesse do Estado, sendo que a concessão de tal política deve atender à uma finalidade determinada.

Desestímulos como aumento de carga tributária de atividades nocivas, no exemplo do tabaco; e estímulos como redução da incidência tributária em atividades para o desenvolvimento, como no caso da Zona Franca de Manaus.

Afirma-se que incentivos fiscais são boas medidas para que o Estado proporcione atividades de desenvolvimento, atraindo empresas para determinadas regiões ou até estimulando determinadas ações de valor social importante, como o da sustentabilidade.

No entanto, faz-se necessário considerar determinados aspectos tidos elementares para que as políticas de incentivo fiscal não passem a gerar efeitos adversos ou até contrários dos inicialmente pretendidos.

Nas considerações de Ariane Vieira Alves (2018, p.7):

Assim, a política de incentivos fiscais, com inúmeras possibilidades de desoneração tributária para os agentes econômicos em troca, por exemplo, de geração de emprego e renda ou redução dos preços finais de produtos, mercadorias e serviços. Contudo, faz-se necessário mensurar os efeitos concretos da política de concessão de incentivos, de forma a identificar se os resultados estão em sintonia com o bem-estar social e o desenvolvimento econômico.

Ainda:

Embora a política de incentivos fiscais tenha sido utilizada como única solução encontrada pelos governos em certos momentos, uma análise quanto à oportunidade e à viabilidade de sua concessão é necessária. Seria interessante tratar os benefícios como se fossem gastos governamentais, apesar de representarem uma despesa de natureza diversa daquela do gasto orçamentário direto. Desta forma, poder-se-ia confrontar o custo da renúncia de receita com a quantidade de gastos públicos diretos necessários para igualar os benefícios dela oriundos e, assim, verificar se o impacto provocado pela política (investimento ou geração de emprego em determinados setores ou regiões) é melhor ou mais eficiente que a realização de gastos diretos para beneficiar os mesmos agentes. (SOMAVILLA; LOBATO, 2009, v.70, p.69)

Afirma-se que o prazo de aplicação do incentivo fiscal se faz indispensável como fator garantidor de eficiência. Isto pois uma política de renúncia fiscal não deve se prolongar no tempo a ponto de passar a trazer prejuízos ao Estado.

Defende-se que o ônus da queda na arrecadação deve servir como medida e aplicação, proporcionalmente ao quanto for necessário para a concretização da finalidade da política extrafiscal. Deve-se haver um plano de custo benefício e adequação com a finalidade.

Neste sentido, afirma Hugo de Brito Machado SEGUNDO (2018, v.8, p.654):

O incentivo somente será eficiente se a “renúncia de receita” por ele causada corresponder à exata quantia necessária à alteração do comportamento do agente econômico na direção desejada. Não parecem fazer muito sentido, nessa ordem de ideias, incentivos destinados a atrair empreendimentos para áreas isoladas do litoral do Nordeste Brasileiro, quando destinados a *resorts*, pois, obviamente, esses *resorts* não estão escolhendo o aludido local por conta da redução tributária, tampouco optariam por se estabelecer no centro da cidade de São Paulo se houvesse neutralidade na tributação incidente sobre a atividade.

Permanecer com o incentivo fiscal mesmo após ter sido atingido os objetivos da política pode significar desperdício de recursos para o Estado e por consequência a ineficiência do incentivo fiscal.

Por essa razão defende-se a extinção do incentivo fiscal logo após o alcance da finalidade que se obtivera com a respectiva política tributária. Nesse sentido, a consideração do fator tempo é indispensável para que um incentivo fiscal seja eficiente.

O incentivo fiscal é aquele que atende à sua essência qual seja, a de estimular e desestimular determinadas atividades. Assim, tal política tributária não deve servir como mecanismo de influência em questões eleitorais.

Afirma-se, no entanto, que o incentivo fiscal, ao possuir capacidade de interferência econômica, pode ser utilizado como ferramenta de conquista político eleitoral, o que foge da finalidade original que motiva o permissivo legal do respectivo incentivo.

Segundo Ariane Vieira Alves (2018, p.7):

O exercício de tributar é, contudo, um fenômeno que também exerce poder entre grupos políticos e econômicos dominantes. Logo, por trás de um discurso em favor de incentivos fiscais benéficos a toda sociedade, pode se esconder um privilégio para um pequeno grupo econômico, bem como ser objeto de apoio político-eleitoral.

Ainda, Carlos Renato Vieira de Nascimento (2013, v.1, p.11) afirma:

[...]os incentivos fiscais não podem servir como instrumento de um interesse político qualquer, mas apenas daqueles programas que estiverem formalmente e materialmente adequados aos princípios constitucionais.

O incentivo fiscal pode ser visto como uma exceção ao princípio da livre iniciativa e livre concorrência. Nesse sentido, o permissivo legal para que haja favorecimento de carga tributária a determinados contribuintes está tão somente limitado ao cumprimento da finalidade com que se pretende chegar.

Nota-se que a concessão de incentivo fiscal não se faz de maneira livre, havendo previsão constitucional, no Artigo 151, I, sobre a necessidade de se atender a determinada finalidade, sendo esta de promoção do “equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País” (BRASIL, 1988).

Ainda, a redução de carga tributária não acarreta, ao final, em vantagem perante os demais contribuintes, haja vista que o beneficiário deverá arcar com os custos para atender às finalidades do incentivo fiscal.

Desse modo, para que a política fiscal seja eficiente, faz-se necessária atenção e delimitação à sua finalidade essencial, com claro equilíbrio entre a redução da carga tributária e os benefícios com a política tributária perante a sociedade. Nesse sentido não haveria base para o incentivo fiscal ser utilizado como mecanismo meramente político.

Como afirma Ariane Vieira Alves (2018, p.10):

[...]faz-se necessário um maior empenho e afinco dos gestores públicos na consecução desses objetivos. A mera renúncia de receitas, apenas por fazer, não implica no retorno à população, como em casos já mencionados, de geração de emprego e renda, investimento em questões ambientais, sociais e educacionais.

Nas palavras de Oksandro Osdival Gonçalves e Marcelo Miranda Ribeiro (2015, v.20, p.484):

[...] como se revela, benefícios fiscais só poderão ser utilizados, sem serem injustos, se forem instituídos por inequívocas razões do bem comum, necessários para o fomento da economia no seu todo e efetivamente adequados para a consecução dos respectivos objetivos.

Para o atendimento ao fator tempo e finalidade, anteriormente explanados, defende-se o planejamento e a fiscalização. Ambos podem ser vistos como subfatores para a eficiência em um incentivo fiscal, ao servirem de base para que os fatores tempo e finalidade se façam presentes e eficazes em uma política extrafiscal.

Segundo Ariane Vieira Alves (2018, p.10):

A justificativa de atração de investimentos não significa, na prática, um retorno social dos incentivos e financiamentos promovidos pelo ente. É imprescindível o cumprimento de contrapartidas por parte dos beneficiados,

bem como dos gestores na fiscalização, cumprimento das leis e revisão, quando necessário, das concessões.

Defende-se que haja um planejamento e posterior transparência, com facilidade de acesso público, de modo que a desvio de finalidade torne-se mais fácil de ser descoberto e difícil de ser praticado.

Segundo Lediane Rano Fernandes da Silva (2009, p.242):

A legitimidade da manutenção de atuações interventivas de incentivo fiscal se dará, tão somente, quando forem estabelecidos parâmetros prévios de concessão num cauteloso planejamento. Estes parâmetros deveriam basear-se numa nova proposta de análise prévia de requisitos para posterior outorga de concessão do incentivo pelo Estado.

Da mesma forma, defende-se uma fiscalização não só por agentes públicos, mas também por parte da sociedade. É através da fiscalização que se pode verificar o atendimento da política tributárias às suas finalidades e se isso está proporcionando impactos positivos à sociedade.

Nas palavras de Ariane Vieira Alves (2018, p.10):

[...] deve haver uma busca por transparência e fiscalização pelo ente público com o intuito de averiguar o real cumprimento das contrapartidas geradas com a concessão dos benefícios fiscais e financeiros, mais uma vez, sempre em busca do real objetivo dos principais objetivos do Estado, o bem comum e a justiça social.

Ainda que uma política extrafiscal tivesse uma finalidade estabelecida dentro dos objetivos constitucionais, sendo estes claros e transparentes, mas sem fiscalização, haveria uma tendência de que tal política passaria a se tornar ineficiente no tempo.

Como afirma Ariane Vieira Alves (2018, p.17):

Contudo, esse valioso instrumento de intervenção na economia, passa a ser usado sem qualquer critério, sem qualquer limitação e sem que haja a fiscalização da efetividade quanto a concessão e dos reais retornos sociais que deveriam nortear o instrumento. Um falso discurso de que se abre mão de receita para que se fomente a economia local e assim gerar emprego e renda, não se vale de nada quando o Estado não fiscaliza e cumpre seu papel de prover o bem estar da população.

Por ser uma política tributária, o incentivo fiscal traz afetações na sociedade por dois aspectos. Por haver uma alteração da carga tributária e por haver estímulo e/ou desestímulo de atividades na sociedade. Desta forma, também se faz pertinente a fiscalização pelos próprios contribuintes, podendo este ser um exercício de cidadania e responsabilidade fiscal.



Nesse sentido: “Acrescenta-se, que a transparência fiscal, conecta-se ao princípio da transparência administrativa, que por sua vez integra-se aos subprincípios da publicidade, da motivação e da participação popular, decorrentes do Estado Democrático de Direito.” (ALVES, 2018, p.10-11).

Ademais, chama-se a atenção para o cumprimento da previsão legal da Lei de Responsabilidade Fiscal, que elenca elementos necessários e que contribuem para que a política extrafiscal seja eficiente. Como se verifica:

Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:

I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;

II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no *caput*, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

§ 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

§ 2º Se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício de que trata o *caput* deste artigo decorrer da condição contida no inciso II, o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas no mencionado inciso.

§ 3º O disposto neste artigo não se aplica:

I - às alterações das alíquotas dos impostos previstos nos incisos I, II, IV e V do art. 153 da Constituição, na forma do seu § 1º;

II - ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança. (BRASIL, 2000)

Neste aspecto, afirma Ariane Vieira Alves (2018, p.9):

Os incisos e parágrafos do artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal dificultam, na teoria, a concessão indiscriminada de incentivos tributários, ao exigir que a renúncia deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, além de medidas de compensação da perda de arrecadação efetivamente implementadas condicionantes a fruição do benefício concedido a fim de evitar desequilíbrio nas contas públicas.

Ainda, afirmam Jaqueline Lara Somavilla e Paulo Henrique Bese Lobato (2009, v.70, p. 67):

Assim, sob a ótica da LRF, além de considerar o interesse público justificador do ato, para que o gestor público conceda ou amplie algum incentivo tributário, deverá apresentar estimativa do impacto orçamentário-financeiro da concessão e atender ao disposto na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO). Deve comprovar, também, que o ato foi considerado na estimativa de receita da Lei Orçamentária Anual (LOA) e evidenciar que a renúncia não irá afetar as metas de resultados fiscais previstas no Anexo de Metas Fiscais ou, se preferir, poderá adotar medidas de compensação para contrabalançar as renúncias, tais como elevação de alíquotas, ampliação de base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

Dadas as considerações anteriormente expostas, defende-se neste trabalho a adoção do fator tempo perante a vigência de determinado incentivo fiscal; a atenção e vinculação da política extrafiscal à sua finalidade; e o planejamento e fiscalização como subfatores para a eficiência das políticas extrafiscais.

Nas palavras de Carlos Renato Vieira de Nascimento (2013, v.1, p.13):

[...]o conceito ora utilizado de “políticas públicas”, as medidas extrafiscais não devem ser concedidas de forma indiscriminada, mas sim compor um programa de ações e atender suas diretrizes (resultados a alcançar, ordem de prioridades, tempo de duração, disponibilidade de recursos etc.)

Afirmam Jaqueline Lara Somavilla e Paulo Henrique Bese Lobato (2009, v.70, p. 76):

A partir desses estudos, foi possível concluir que, embora as modalidades de renúncia de receita sejam utilizadas como instrumentos de desenvolvimento econômico, seu uso desordenado e sem critérios poderá causar um efeito contrário ao esperado. Por essa razão, antes de se conceder um incentivo ou uma anistia fiscal, é importante que sejam realizados estudos de viabilidade e que sejam bem definidos os objetivos e metas pretendidos.

Ainda:

Cabe ressaltar, ainda, que eles devem apenas ser concedidos na busca de soluções para os problemas econômicos, sociais (correções de falhas de mercado) e desigualdades regionais. Mas, mesmo nesses casos, deve sempre haver a indicação dos beneficiários, a finalidade da concessão, as condições para a fruição, o prazo da vigência e o montante dos benefícios concedidos. (GONÇALVES; RIBEIRO, 2015, v.20, p.485)

Como se verifica, a concessão de incentivos fiscais deve ser acompanhada pelos fatores elencados acima, para que não deixe de dar resultado eficiente perante as finalidades que os motivaram.

## **6. CONSIDERAÇÕES FINAIS**

A extrafiscalidade é uma função da tributação que se revela pertinente a partir do momento em que pode interferir na sociedade. Com a extrafiscalidade é possível desestimular, bem como estimular atividades que estejam sob interesse do Estado.

O incentivo fiscal pode ser um instrumento que traga desenvolvimento e sustentabilidade, temas pertinentes e aplicação necessária. No entanto, não basta apenas intitular qualquer queda proposital de carga tributária como sendo incentivo fiscal.

Sem as devidas considerações a serem feitas, o incentivo fiscal poderá passar de um instrumento de desenvolvimento, para uma política ineficiente, que traga mais prejuízos ao Estado, passando também a usurpar os princípios da livre iniciativa e livre concorrência.

Nesse sentido, resta neste trabalho apontar como solução para a problemática apresentada, a consideração do tempo como fator importante e de aplicação necessária, haja vista que a redução da carga tributária deve terminar assim que a finalidade da política extrafiscal tiver sido alcançada.

Outro fator importante é a vinculação à finalidade da política tributária, havendo necessariamente um condicionante que deve ser cumprido com o investimento do contribuinte interessado no incentivo fiscal. Não adiantaria definir uma política de incentivo fiscal sem uma clara e verdadeira delimitação de sua finalidade e condicionantes aos contribuintes interessados.

Ademais, defende-se para que o incentivo fiscal seja eficiente, a adoção do planejamento e da fiscalização, ambos sendo necessários para que se possa, do início até o término da política extrafiscal, haver clareza e vigilância sobre o desempenho da política sobre sua finalidade e sobre sua viabilidade perante a sociedade.

Nesse sentido, defende-se que haja uma fiscalização não somente pelos órgãos públicos, mas também pela população, o que resta por ser praticada a cidadania fiscal e a responsabilidade fiscal.

Uma política extrafiscal que foge de sua finalidade original, qual seja, a do uso da exceção aos princípios da livre concorrência e da livre iniciativa, legalmente concedidos, ao final, deve proporcionar mais vantagens do que desvantagens ao meio social.

Nesse sentido, não basta que tais políticas apenas sejam concedidas. É necessário que haja fatores que garantam sua eficiência e assim, sua viabilidade, proporcionando, de fato, uma realidade social mais próspera que a existente anteriormente à política fiscal.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 22ª ed. São Paulo: Saraiva. 2017.

ALVES, Ariane Vieira. **O Impacto da Concessão de Incentivos Fiscais no Desenvolvimento Econômico do Estado do Rio de Janeiro**. Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro/RJ. 2018. Disponível em: <[https://www.emerj.tjrj.jus.br/revistas/curso-de-especializacao-em-direito-tributario/edicoes/3\\_2018/pdf/ArianeVieiraAlves.pdf](https://www.emerj.tjrj.jus.br/revistas/curso-de-especializacao-em-direito-tributario/edicoes/3_2018/pdf/ArianeVieiraAlves.pdf)> Acesso em: 14.09.2020.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Presidência da República, [2020]. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)> Acesso em: 14.09.2020.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm)> Acesso em: 14.09.2020.

BRASIL. **Decreto nº 61.244, de 28 de agosto de 1967**. Regulamenta o Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967 que altera as disposições da Lei nº 3.173, de 6 de junho de 1957 e cria a Superintendência da Zona Franca de Manaus - SUFRAMA. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/Antigos/D61244.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/Antigos/D61244.htm)> Acesso em: 14.09.2020.

CARDOSO, Alenilton da Silva. **A Função Social do Tributo na Perspectiva da Solidariedade**. Revista de Direito Mackenzie, v.5, n.2, p. 10-20, 2012.

GONÇALVES, Oksandro Osdival; RIBEIRO, Marcelo Miranda. **Tributação e Desenvolvimento Regional: Uma Análise Econômica dos Benefícios Fiscais Concedidos para Empresas Instaladas na Zona Franca de Manaus e a Guerra Fiscal Entre Estados**. Pensar, Fortaleza, v.20, n.2, 2015. Disponível em: <<https://periodicos.unifor.br/rpen/article/view/3516>> Acesso em: 14.09.2020.

LIMA, Emanuel Marcos; REZENDE, Amaury Jose. **Um estudo sobre a evolução da carga tributária no Brasil: uma análise a partir da Curva de Laffer**. Interações, Campo Grande, MS, v.20, n.1, 2019. Disponível em: <[https://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_abstract&pid=S1518-70122019000100239&lng=pt&nrm=iso](https://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_abstract&pid=S1518-70122019000100239&lng=pt&nrm=iso)> Acesso em: 14.09.2020.

NASCIMENTO, Carlos Renato Vieira de. **Políticas Públicas e Incentivos Fiscais**. Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento, v.1, n.1, 2013. Disponível em: <<https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/5125#:~:text=Os%20incentivos%20fiscais%20os%20C3%A3o%20um,que%20justificaram%20o%20seu%20emprego.>> Acesso em: 14.09.2020.

ROUSSEAU, Jean-Jacques. **Do Contrato Social**. São Paulo, SP. Ed. Martin Claret. 2001.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Ciência do Direito Tributário, Economia Comportamental e Extrafiscalidade**. Revista Brasileira de Políticas Públicas. UNICEUB. ISSN 2236-1677. v.8, n.2, 2018. Disponível em: <

<https://www.publicacoesacademicas.uniceub.br/RBPP/article/view/5252>> Acesso em: 14.09.2020.

SILVA, Lediane Rano Fernandes da. **Extrafiscalidade, Incentivos Fiscais: Ausência de Igualdade e Justiça no Desenvolvimento Regional**. Argumentum. Revista de Direito, UNIMAR. n. 10. 2009. Disponível em: <<http://ojs.unimar.br/index.php/revistaargumentum/article/view/1042>> Acesso em: 14.09.2020.

SOMAVILLA, Jaqueline Lara; LOBATO, Paulo Henrique Bese. **A Concessão de Anistias e Incentivos Fiscais e a Importância do Controle da Renúncia de Receita pelos Tribunais de Contas**. Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais. v. 70, n.1, 2009. Disponível em: <<https://revista1.tce.mg.gov.br/Content/Upload/Materia/393.pdf>> Acesso em: 14.09.2020.

TORQUES, Ricardo Strapasson; BOFF, Salete, Oro. **Extrafiscalidade como Forma de Implementação de Políticas Públicas**. Argumentum. Revista de Direito, UNIMAR. n.12, 2011. Disponível em: <<http://ojs.unimar.br/index.php/revistaargumentum/article/view/1076>> Acesso em: 14.09.2020.